



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Minna Paananen

HUOLTOPALVELUJEN JA
MATERIAALIN LASKUTUS
KANSAINVÄLISILLÄ
TAAJUUSMUUTTAJAMARKKINOILLA
Case Vacon Oyj

Liiketalous ja matkailu
2011

ALKUSANAT

Tämä opinnäytetyö tehtiin keväällä 2011 Vaasan ammattikorkeakoulun kansainvälisen kaupan koulutusohjelmalle. Työn toimeksiantajana toimi Vacon Oyj:n huolto-osasto.

Vacon Oyj:ssä opinnäytetyöni ohjaajana toimi huolto-osastolla työskentelevä huoltoassistentti ja tiiminvetäjä Maiju Schrey. Liiketalouden ja matkailun yksikössä työtä ohjasi lehtori Jukka Niittykoski.

Erityisesti haluan kiittää edellä mainittuja henkilöitä sekä kaikkia niitä, jotka ovat edesauttaneet opinnäytetyöni valmistumista.

Vaasassa 6.5.2011

Minna Paananen

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU

Kansainvälisen kaupan koulutusohjelma

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Minna Paananen
Opinnäytetyön nimi	Huoltopalvelujen ja materiaalin laskutus kansainvälisillä taajuusmuuttajamarkkinoilla. Case Vacon Oyj.
Vuosi	2011
Kieli	Suomi
Sivumäärä	53 + 7 liitettä
Ohjaaja	Jukka Niittykoski

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää arvonlisäverotusta yleisesti Suomessa, EU-kaupassa sekä viennissä. Opinnäytetyö on tehty toimeksiantona Vacon Oyj:n huolto-osastolle. Opinnäytetyössä selvitetään arvonlisäverotukseen liittyviä epäselvyyksiä, joita etenkin EU-kaupassa tulee vastaan. Näitä ovat esimerkiksi yhteisömyynti, kolmikantakauppa ja rekisteröityminen verovelvolliseksi toisessa EU-jäsenvaltiossa.

Arvonlisäverotukseen liittyviä ongelmia kohdataan jatkuvasti. Arvonlisäveroon liittyviä epäselvyyksiä selvitettiin kyselylomakkeella, joka lähetettiin sähköpostin välityksellä eri Vacon Oyj:n osastoille. Kyselyn saamien tulosten perusteella opinnäytetyöhön voitiin koota tarvittavia tietoja ja ohjeita päivittäisen laskutuksen helpottamiseksi. On kuitenkin muistettava, että EU:n lainsäädäntöä uudistetaan jatkuvasti ja arvonlisäverolainsäädäntöä sen mukana.

Opinnäytetyötä voidaan käyttää apuna arvonlisäveroon liittyvissä epäselvissä tilanteissa. Opinnäytetyön lähdeaineistona on käytetty arvonlisäveroa käsittelevää kirjallisuutta, arvonlisäverolainsäädäntöä sekä verohallinnon julkaisuja arvonlisäverotuksesta. Aineistona on myös käytetty kyselystä saatuja tietoja.

Asiasanat: arvonlisävero, Euroopan yhteisö

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Kansainvälisen kaupan koulutusohjelma

ABSTRACT

Author	Minna Paananen
Topic	Service and material Invoicing in International transformer market Case Vacon Oyj
Year	2011
Language	Finnish
Pages	53 + 7 appendix
Name of Supervisor	Jukka Niittykoski

The objective of this study was to clear value-added tax in Finland, in European trade and in exports. This work was made for Service Unit at Vacon Oyj. The special aim of this work was to examine problems with value-added tax in European trade. Especially problems and errors in European Union Value Added Tax, triangular and registration as a tributary in other European country.

Problems in value-added tax are confronted continuously. These problems were investigated by an inquiry which was sent by email to Vacon Oyj Units. On the basis of the inquiry results, necessary information and directives were possible to combine. The aim of this information is to ease the usage of value-added tax in invoicing at Vacon. However, it is important to remember that the legislation of the European Community is being reformed continuously.

This work can be used to help unclear situations and to avoid errors with value added tax in the future. Literature which concerns value-added tax, Finnish legislation and information of inquires were used as material for this thesis.

Keywords: Value-Added Tax, European Community

SISÄLLYS

ALKUSANAT

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1. JOHDANTO	7
1.1. Vacon Oyj.....	7
1.2. Käsitteiden määrittely.....	8
1.3. Opinnäytetyön tavoitteet ja tarkoitus	9
2. ARVONLISÄVEROLAINSÄÄDÄNTÖ SUOMESSA.....	11
2.1. Arvonlisäverovelvollisuus.....	11
2.2. Arvonlisäveron laskeminen.....	12
2.3. Vähennysoikeus.....	14
2.3.1. Vähennysoikeuden rajoitukset.....	15
2.4. Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen.....	16
2.4.1. Kausiveroilmoitus.....	17
2.4.2. Yhteenvedoilmoitus.....	17
2.4.3. Luettelot.....	18
2.4.4. Intrastat	18
2.5. Arvonlisäverotuksessa olevan virheen oikaiseminen.....	19
3. KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS	21
3.1. Tavaroiden kansainvälinen kauppa	21
3.1.1. Arvonlisäverotunniste.....	23
3.1.2. Ketjukauppa.....	23
3.1.3. Kolmikantakauppa.....	24
3.2. Palvelujen kansainvälinen kauppa.....	27

3.2.1. Myyntimaasäännökset	28
3.2.2. Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset	29
3.2.3. Immateriaalipalvelut	30
3.3. Kuljetuspalvelut.....	31
3.3.1. Tavarankuljetus.....	32
4. ARVONLISÄVEROTUS EU-KAUPASSA	36
4.1. Myyntiyhteisön alueella	36
4.2. Tavarankuljetus paikoilleen asennettuna	37
4.2.1. Rekisteröityminen verovelvolliseksi asennusmaassa	38
4.2.2. Käännetty verovelvollisuus.....	39
4.2.3. Vapaaehtoinen rekisteröityminen	39
4.3. Yhteisöhankeverotusmaa	40
4.4. Verottomat yhteisöhankinnat.....	41
5. ARVONLISÄVEROTUS YHTEISÖN ULKOPUOLELLA	42
5.1. Vienti yhteisön ulkopuolelle	42
5.1.1. Verottomuuden edellytykset	43
5.1.2. Yhteisön ulkopuolella olevan tavarankuljetus	44
5.2. Tuonti yhteisön ulkopuolelta.....	45
5.2.1. Vero maahantuonnista	45
5.2.2. Veron peruste ja laskeminen.....	47
5.2.3. Veroton maahantuonti.....	48
6. KYSELYN TULOKSET	50
LÄHDELUETTELO.....	53

1. JOHDANTO

Opinnäytetyössäni käsitellään arvonlisäverotusta palvelujen ja materiaalin laskutuksessa kotimaan kaupassa, Euroopan unionin sisäisessä kaupassa, erityisesti yhteisömyynissä ja kolmikantakaupassa sekä viennissä. Opinnäytetyöni on tehty toimeksiantona Vacon Oyj:n huolto-osaston tiimille.

Työlleni nähtiin tarve helpottamaan ja antamaan käytännönläheisempi ohjeistus erilaisiin arvonlisäverotilanteisiin kaupankäynnissä.

1.1. Vacon Oyj

Vacon Oyj on taajuusmuuttajiin erikoistunut yritys. Vacon kehittää, valmistaa ja markkinoi taajuusmuuttajia maailmanlaajuisesti. Taajuusmuuttajia käytetään sähkömoottorien ohjauksissa ja uusiutuvan energian tuotannossa. Vaconin suurimpia asiakkaita ovat alat, kuten laiva- ja meriteollisuus, vedenpuhdistamo, rakennustekniikka, uusiutuvan energian tuotanto ja kaivosteollisuus. Vacon

Oyj perustettiin Vaasassa, Suomessa vuonna 1993. Silloin yritys tunnettiin nimeltä Vaasa Control Oy. Yrityksen nimi vaihtui vuonna 2000 Vacon Oyj:ksi ja samana vuonna listautuivat Helsingin pörssiin.

<URL:<http://www.vacon.com/Default.aspx?id=473323>>

Vuoden 2010 aikana taajuusmuuttajamarkkinat piristyivät. Kysynnän ja myynnin kasvu nousi voimakkaana joka markkina-alueella. Vuonna 2010 Vaconin liikevaihto nousi 24,3%, 338 miljoonaan euroon. Erityisesti pienitehoisten tuotteiden kysyntä on kasvanut voimakkaasti. Vaconilla oli vuonna 2010 henkilöstöä maailmanlaajuisesti 1339. Vaconin tuotekehitys- ja tuotantoyksiköt ovat Suomessa, Yhdysvalloissa, Kiinassa ja Italiassa. Myyntitoimistot ovat 27 eri maassa. Konsernin pääkonttori sijaitsee Runsorissa, Vaasassa.

<URL:<http://www.vacon.fi/Default.aspx?id=461919>>

Vacon Oyj:n strategiana on kasvaa maailmanlaajuisena taajuusmuuttajien valmistajana. Vaconin liiketoiminta perustuu neljään strategiseen valintaan: tuotejohtajuus, 100 %:n keskittyminen taajuusmuuttajiin, monikanavaisessa myyntiverkostossa ja maailmanlaajuisessa läsnäolossa. Vaconin missio on auttaa asiakkaitaan parempaan laatuun ja lopputulokseen. Vaconin visiona on olla asiakaslähtöinen maailmanlaajuisesti, nopea ja luotettava taajuusmuuttajatoimittaja, jolla on määrätietoinen asenne tuotejohtajuuteen ja asiakaspalveluun. <URL:<http://www.vacon.fi/Default.aspx?id=461930>>

1.2. Käsitteiden määrittely

Arvonlisäverodirektiivi on EU-maiden välille kehitetty yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, jolla säädetään tavaroiden ja palveluiden välistä EU-kauppaa. <URL:http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_fi.htm>

Piilevä vero tarkoittaa arvonlisä- tai liikevaihtoveroa, joka sisältyy tavaran arvoon tuontihetkellä ja on maksettava Suomessa tai toisessa jäsenvaltiossa. <URL:<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1999/19991113>>

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa liiketoiminnassa sitä, että ostaja maksaa ulkomaalaiselle myyjälle verottoman hinnan verollista liiketoimintaansa varten hankkimastaan palvelusta. (Äärilä-Nyrhinen 2002:40-41)

Tullikoodeksi on yhteinäinen asiakirja. Asiakirjaan on koottu säännöt, joita sovelletaan EY:n ja sen ulkopuolisten maiden välisessä kaupassa. <URL:http://europa.eu/legislation_summaries/other/111010_fi.htm>

VAT-numero on EU-sisäkaupassa käytettävä tunniste. <URL:http://www.vero.fi/?article=1670&domain=VERO_MAIN&path=5,40,89&language=FIN>

Välitön vero jää lopullisesti henkilön tai yrityksen maksettavaksi. Näitä ovat esimerkiksi valtion tulovero ja kunnallisvero.

<URL:<http://www.veronmaksajat.fi/fi-FI/verosanasto/valitonvero/>>

Liittymisperiaate tarkoittaa myydyn pääsuoritteen liitännäisiä kuluja, jotka ovat esimerkiksi asiakkaalta veloitettavien omien työntekijöiden matkakulut ja päivärahat. ALV-käsittely tehdään pääsuoritteen mukaisesti eli myyjä vähentää kulujen sisältämän arvonlisäveron vähennysoikeuksia koskevia rajoituksia huomioiden. Myydessään eteenpäin palvelua tai tuotetta lisätään arvonlisävero nettokulun pääsuoritteen hintaan sekä veron perusteeseen.

<URL:<http://www.tilisanomat.fi/lehti/article.php?catid=16&v=2007>>

1.3. Opinnäytetyön tavoitteet ja tarkoitus

Vuoden 2010 alussa palvelukaupan käsite muuttui monella tavalla. Arvonlisäverodirektiivin muutoksella nykyaikaistettiin ja uudistettiin aiemmin voimassa olleita myyntimaasäännöksiä, jotka olivat ajan myötä muodostuneet varsin monimutkaisiksi soveltaa. Palveluiden myyntimaasäännösten muutos helpotti arvonlisäverotuksen käyttöä etenkin erilaisten huolto ja korjaustöiden laskutuksessa. Uudet säännökset ovat tulleet voimaan 1.1.2010 ja uudistuksia tulee asteittain voimaan myös tulevana vuosina.

Opinnäytetyöni tavoite on selkeyttää arvonlisäveron käyttöä palvelujen- ja materiaalin laskutuksessa sekä selvittää, millaisia virheitä arvonlisäveron käytössä on syntynyt. Laskutettaessa asiakasta on ilmennyt virheitä juuri yhteisömyynissä ja kolmikantakaupassa. Kolmikantakauppatilanteita on välillä vaikea tunnistaa ja näiden ongelmien ratkomiseen pyrin työssäni antamaan käytännönläheisemmän kuvan. Kolmikantakaupassa asiakkaita saattaa olla muutama tai jopa useita tai asiakas on tilannut työn, joka tehdään toisessa maassa. Näistä tilanteista on syntynyt virheitä, jotka ovat taas lisänneet työtä arvonlisäverolaskelmia ja -tilityksiä tehtäessä.

Tuotemyynnin on vaikea monesti ratkaista, onko kyseessä tuotemyynti- vai palvelu. Oikean verokoodin valinta on osoittautunutkin hieman haasteelliseksi,

kun toimintaa Vaconilla on eri puolilla maailmaa. Näin ollen esimerkiksi tavaran ja palvelukaupan erottaminen oikealla verokoodilla ei ole aina käytännössä sujunut. Näihin kuin myös uusiin myyntimaasäännöksiin keskityn työssäni.

Tarkoituksena on lomakekyselyn avulla kartoittaa päivittäisiä ongelmia arvonlisäverotuksen käytössä ja koota näihin ongelmiin käytännönläheinen ohjeistus.

2. ARVONLISÄVEROLAINSÄÄDÄNTÖ SUOMESSA

Arvonlisävero (ALV) on kulutusvero, joka lisätään tuotteen tai palvelun myyntihintaan. Suomessa arvonlisävero tuli voimaan 1.6.1994 EU-jäsenyyden vuoksi. Suomi ei vielä tuolloin ollut Euroopan unionin jäsen, mutta arvonlisäverolakia valmistaessa otettiin huomioon monissa kohdissa ne vaatimukset, joita EU oli asettanut arvonlisäverojärjestelmälle. Suomi liittyi EU:n jäseneksi vuonna 1995 ja tuolloinkin arvonlisäverolakiin tehtiin laajoja ja merkittäviä muutoksia. Tämän jälkeen Suomen arvonlisäverolaki täytti EU:n sisäkauppajärjestelmän jäsenyyden vaatimat kriteerit. Arvonlisävero on maailmassa yleinen ja arvonlisäverolaki on käytössä kaikissa Länsi-Euroopan maissa sekä yhä laajemmin itäisessä Euroopassa. (Äärilä - Nyrhinen 2002: 23- 26)

2.1. Arvonlisäverovelvollisuus

Suomessa elinkeinonharjoittajat ovat verovelvollisia, kun he harjoittavat yhtä tai useampaa AVL 1 §:ssä arvonlisäverolain yleisessä soveltamisalasäännöksessä määriteltä toimintaa. Eli he suorittavat arvonlisäverolainpiiriin kuuluvia liiketapahtumia. Ostaja maksaa veroa tavaroiden ja palveluiden ostohinnoista ja myyjä taas on velvollinen huolehtimaan tilityksistä valtiolle. Tavaroiden tuonti Suomeen yhteisön ulkopuolelta sekä tavarain yhteisöhankinta toisesta jäsenmaasta Suomeen aiheuttavat verovelvollisuuden, huolimatta siitä harjoittaako tavarain maahantuoja tai yhteisöhankkija muutoin verollista liiketoimintaa. Mikäli myyjä on ulkomaalainen eikä hän ole verovelvollinen Suomessa, on suomalaisen ostajan kuitenkin maksettava arvonlisävero ulkomaalaisen myyjän puolesta (AVL 9§). Joissakin tapauksissa myyntimaaksi määräytyy valtio, jossa myyjä tai ostaja ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisävero on kuitenkin aina tilitettävä myyntimaan verotusoikeuden mukaan. Näissä tapauksissa eteen tulee tilanne, että myyjän on toimittava lain mukaan ja rekisteröidyttävä kolmanteen valtioon arvonlisäverovelvolliseksi. (Kallio ym. 2010:40-41)

Poikkeuksia arvonlisäverolaissa on, jos elinkeinonharjoittajan toiminta katsotaan vähäiseksi. Myyjä ei ole verovelvollinen, mikäli liikevaihto on enintään 8 500 euroa kalenterivuodelta. Myöskään arvonlisäverovelvollisuus ei koske ulkomaalaisia, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa tai jotka eivät ole hakeutuneet arvonlisäverovelvollisiksi Suomessa. Yleishyödylliset yhteisöt kuten uskonnolliset yhdyskunnat, julkisyhteisöt ja kulanostajat, eivät ole arvonlisäverovelvollisia Suomessa. (Kallio ym. 2010:45-88)

2.2. Arvonlisäveron laskeminen

Yleisesti ottaen kotimaisessa kaupankäynnissä palvelun tai tavarahan arvonlisäverovelvollinen myyjä lisää laskun nettosummaan arvonlisäveron myyjän kotimaan arvonlisäverolain mukaan. Arvonlisäveron tilittää myyjä veroviranomaisille. Jos ostaja on myös arvonlisäverovelvollinen, on tällä oikeus vähentää myyjälle maksamansa arvonlisävero omasta arvonlisäverotilityksestään. Tarkoituksena on, että kuluttajan ostaman tuotteen hinnassa on vero vain kerran oikean verokannan suuruisena. Vaikkakin kaikki yritykset tilittävät arvonlisäveron valtiolle kaikissa vaiheissa, se ei vähennysoikeuden vuoksi kertaannu. (Äärilä - Nyrhinen 2002: 27). Arvonlisäverotuksen tarkoituksena on verottaa Suomessa tapahtuvaa kulutusta. Suomen arvonlisäverolaki koskee kaupankäyntiä, joka tapahtuu Suomessa. Siihen ei vaikuta se, ovatko kaupan osapuolet suomalaisia vai ulkomaalaisia. (Auranen 2000: 14)

Maksettavan arvonlisäveron suuruus lasketaan verokannan osoittaman prosentin mukaan veron perusteesta (AVL 84§). AVL 73§:n mukaan veron peruste on yksittäisestä tavarahan tai palvelun luovutuksesta saatu vastike, joka ei sisällä veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät. Näitä ovat esimerkiksi laskutuslisät ja palvelun ja tavarahan toimittamisesta aiheutuneet kuljetus- ja postituskustannukset, jotka myyjä veloittaa ostajalta. (Kallio ym. 2010:409, 412, 473)

Suomessa tavarán ja palvelun myynnistä tai muista verollisista tapahtumista suoritetaan 23 % verokannan mukainen arvonlisävero. Kuitenkin on lukuisia poikkeuksia, joilla verokanta on määritelty yleistä eli normaaliverokantaa alemmaksi. Alempia verokantoja 13 % ja 9 % suoritetaan palvelujen ja tavaroiden myynnistä, siirrosta varastointimenettelyssä ja maahantuonnissa (AVL 85§). Taulukkoon 1. on kerätty verokantoihin kuuluvat eri hyödykkeet.

Taulukko 1. Lakisääteiset arvonlisäverokannat Suomessa vuonna 2011.

23 %	Yleinen verokanta
13 %	Elintarvikkeet, ravintola- ja ateriapalvelut ja eläinten rehut (ei eläimet, juomavesi, alkoholijuomat ja tupakka)
9 %	Henkilökuljetukset Kirjat Liikuntapalvelut Lääkkeet Majoituspalvelut Pääsyliput kulttuuri-, sirkus- ja urheilutapahtumiin, elokuvaan ja huvipuistoihin Yleisradion televisiolupamaksu 2007–2011: parturi- ja kampaamopalvelut sekä polkupyöriin, kenkiin, nahkatavaroihin, vaatteisiin ja liinavaatteisiin kohdistuvat pienet korjauspalvelut
0 %	Vienti Suomen ulkopuolelle suuntautuvat tavarakuljetukset Osa rahoitus- ja vakuutuspalveluiden liitännäispalveluista kuten sijoitusneuvonta ja tallelokeroiden vuokra, Vähintään kuukaudeksi tilatut sanoma- ja aikakauslehdet sekä yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painosten myynnit Vesi- ja ilma-alusten sekä niihin kohdistuvien töiden myynti
Vapautus	Sairaanhoito, lääkärinhoito, hammashoito Sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvät palvelut Koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus Rahoitus- ja vakuutuspalvelut (huom. poikkeus) Arpajaiset ja rahapelit, Esiintyvien taiteilijoiden palkkiot Kiinteistöjen sekä rakennusmaan myynti Julkiset hautauspalvelut

<URL:http://www.veronmaksajat.fi/tutkimukset/jatilastot/kulutusverotus/arvonlisa_vero>

Kaikessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvassa tavaroiden ja palveluiden kaupassa on arvonlisäverollisuus pääsääntönä. Myynnin arvonlisäverovelvollisuudessa on kuitenkin poikkeuksia olemassa. Suomessa arvonlisäverottomia ovat esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, rahoituspalvelut, sijoituskullan myynti, vakuutuspalvelut, esiintymispalkkiot, eräät immateriaalioikeudet, sanoma- ja aikakauslehdet, vesialukset, yritysjärjestelyt, kiinteistön luovutukset, eräiden kiinteistöön kohdistuvien palveluiden vuokraukset. Kansainväliseen toimintaan liittyvä tavaroiden ja palveluiden vientikauppa on arvonlisäverotonta.

<URL:<http://www.yrittajat.fi/FI/verotjarahat/verotus/arvonlisaverotontoiminta/>>

2.3. Vähennysoikeus

Jokaisessa vaihdannan vaiheessa suoritetaan arvonlisäveroa. Arvonlisäveron määrän kertaantuminen on estetty yrityksille myönnetyn vähennysoikeuden avulla. Sen mukaan kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisena hankitut hyödykkeet ovat vähennyskelpoisia. Vähentää saadaan se arvonlisävero, jonka myyjä on lain mukaan velvollinen suorittamaan. (Kallio ym. 2010:525).

Ostaja voi tehdä vähennyksen hankkimastaan hyödykkeestä, kun hänellä on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama lasku tai muu tosite. Tästä on käytävä ilmi suoritettavan arvonlisäveron määrä. Olennaisia tietoja ovat vähennyksen kannalta laskun antamispäivä, myyjän ja ostajan nimi, myyjän arvonlisäverotunniste, myytyjen tavaroiden määrä ja luonne, tavaroiden toimituspäivä tai -kuukausi, palvelujen suorituspäivä tai -kuukausi, verokanta, veroperuste, suoritettavan veron määrä sekä viittaus mahdolliseen aikaisempaan laskuun. (Kallio ym. 2010:569)

Yhtenä edellytyksenä vähennysoikeudelle on, että hankintaan sisältyy avoin vero ja että ostettu tavara tai palvelu tullaan käyttämään arvonlisäverovelvollisessa liiketoiminnassa. Vähennyksen saa myös yhteisö Hankinnan ja maahantuonnin arvonlisäverosta. Maahantuodun tavarahan vähennysoikeuden saamiseksi on oltava tuontiasiakirjat, joista ilmenee tuontiin sisältyvä arvonlisävero. Tavarahan maahantuonnin arvonlisäveron määrää ja kantaa tullilaitos. Arvonlisäveron tulee

olla Suomen arvonlisäveroa hankintaan liittyvässä liiketoiminnassa. Jos laskuun sisältyy ulkomaista arvonlisäveroa, se ei ole vähennyskelpoinen. Mikäli suomalainen yritys on rekisteröitynyt toiseen EU-maahan, vero vähennetään normaalisti kyseessä olevan maan arvonlisäverotuksessa. Mikäli yritys ei ole, voi se turvautua niin sanottuun ulkomaalaispalautusmenettelyyn eli hakea veroa takaisin erityisellä palautuslomakkeella asianomaisen maan palautusviranomaiselta. (Kallio ym. 2010:561)

2.3.1. Vähennysoikeuden rajoitukset

Arvonlisäveron vähennysoikeudelle on kuitenkin laadittu poikkeuksia. Jos hankinta liittyy yrityksen verottomaan toimintaan tai yrittäjän tai työntekijän omaan kulutukseen, on se vähennyskelvoton. Vähennyskelpoisia eivät ole myöskään omistajille tai henkilökunnalle ilmaiseksi tai selvästi alihintaan annetut tavarat tai palvelut. (Kallio ym. 2010:587)

Jos hankinta koskee seuraavia tavaroita tai palveluja, ei vähennystä saa tehdä AVL 114§ :

"1) Verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut.

Arvonlisäveronvähennys voidaan tehdä siltä osin, kun kiinteistöä käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön esimerkiksi henkilökunnan kouluttamiseen.

2) Verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon tai työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat tai palvelut.

Vähennysrajoitus ei kuitenkaan koske työpaikan ulkopuolelle tehtävien tilapäisten työmatkojen kustannuksia. Esimerkiksi työntekijän asiakaskäynti toiselle paikkakunnalle ja tähän liittyvät arvonlisäverolliset matka- ja majoituskulut voi vähentää normaaliin tapaan.

3) Edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut.

4) Postimerkki tai muu siihen verrattava oikeus, jos kuljetuspalvelun myynnistä ei ole suoritettava veroa, sillä perusteella, että se tapahtuu ulkomailla.

Postimerkin hankinta on vähennyskelpoinen, jos merkkiä käytetään Suomen sisäisessä tai toisiin EU:n jäsenvaltioihin suuntautuviissa postilähetyksissä. Siitä johtuen postimaksu ja frankeeraus yhteisön ulkopuolelle on vähennyskeltvotonta. Jos yrityksellä on myös kansainvälistä postiliikennettä, sen on jaettava postimerkkien ostohinta vähennyskelpoiseen ja vähennyskeltvottomaan osaan.

5) Henkilöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden sallittu lähtömassa on enintään 1550 kg sekä niihin ja niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut."(L1501/1993.)

2.4. Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen

Arvonlisäverouudistuksen yhteydessä 1.1.2010 myös arvonlisäveron ilmoittamis- ja maksamismenettely muuttui. Uudistuksen johdosta kaikki verotilijärjestelmään kuuluvien oma-aloitteisten verojen tiedot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan niin tavaroiden kuin palvelujenkin yhteisöhankinnat ja -myynnit. Yleensä kausiveroilmoitus annetaan kuukausittain sähköisesti. Arvonlisäveron eräpäivä on 12. päivä. Verojen eräpäivä on sama kuin ilmoitusvelvollisuuden täyttämispäivä sähköisesti annettavissa ilmoituksissa. Arvonlisäveron eräpäivä on siten kohdekautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä. Mikäli ilmoitus toimitetaan paperisena, sen on oltava Verohallinnossa jo 7. päivänä. (Björklund ym. 2010:246-247)

Uudistus on tuonut paljon haasteita raportointiin, mutta osaltaan myös helpottanut työtä. Palveluostoissa tietojärjestelmien on pystyttävä erottelemaan EU-ostot EU:n ulkopuolisista ostoista. Raportoitavaksi tulevat palveluostoissa yhteisömyynnit maittain ja asiakkaittain. Sen takia myös laskun tietoihin tulee kiinnittää entistä enemmän huomiota. Raportointivaiheessa myyjällä tulee olla tiedossa ostajan kotipaikka sekä arvonlisäverotunniste. (Björklund ym. 2010:246-247)

2.4.1. Kausiveroilmoitus

Kausiveroilmoituksen antavat arvonlisäverovelvolliset, säännöllisesti palkkaa maksavat työnantajat ja vakuutusmaksuverovelvolliset. Kausiveroilmoituksen antavat myös satunnaiset työnantajat silloin, kun he ovat maksaneet palkkoja, joista on maksettava ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksua. Muita oma-aloitteisia veroja maksavat verovelvolliset antavat ilmoituksen, kun ennakonpidätystä on toimitettu tai lähdeveroa peritty. Arpajaisten toimeenpanijat antavat ilmoituksen, kun ovat järjestäneet arpajaisia.

Kausiveroilmoituksen voi antaa sähköisesti verotilipalvelussa internetosoitteessa www.vero.fi/verotili. Mikäli ilmoituksen haluaa tehdä lomakkeella, on niitä saatavilla osoitteessa www.vero.fi/lomakkeet tai verohallinnon toimipisteistä (LIITE 1). Vaikka verovelvollinen olisi ilmoittautunut toiminnan määräaikaisesta keskeytymisestä yritys- ja yhteisötietojärjestelmään (YTJ), on tästä huolimatta annettava kausiveroilmoitus. (Björklund ym. 2010:249)

2.4.2. Yhteenvetoilmoitus

Yritykset antavat yhteenvetoilmoituksen EU-alueella tapahtuvasta tavar- ja palvelukaupasta. Yhteenvetoilmoitus annetaan kuukausittain tavaran myynneistä ja yleissäännöksen nojalla verotettavan palvelun myynneistä EU-maihin toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidylle verovelvolliselle. Muiden EU-maiden arvonlisäverovelvollisilta ostetuista tavaroista ja palveluista ei anneta vastaavaa ilmoitusta. (Björklund ym. 2010:253)

Yhteenvetoilmoitus annetaan sähköisesti viimeistään kunkin kuukauden päättymistä seuraavan kuukauden 20. päivänä. Jos yhteenvetoilmoitusta ei anneta tai se annetaan puutteellisenä tai virheellisenä, laiminlyönnistä voidaan määrätä maksua vähintään 80 euroa ja enintään 1700 euroa. Yhteenvetoilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti asiakkaan alv-numeroineen ja maakoodineen. Kaikki myynnit yhdelle asiakkaalle ilmoitetaan yhteenlaskettuna yhdellä rivillä. Tavar- ja palvelumyynnit ilmoitetaan erikseen omalla rivillään. Jos yhteenvetoilmoituksessa on ilmennyt virhe, korjaukset ilmoitetaan yhteenvetoilmoituksen

korjausilmoituksella (LIITE 2).
 <URL:http://www.vero.fi/?article=864&domain=VERO_MAIN&path=5,40&language=FIN>

2.4.3. Luettelot

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen EU-maahan liiketoimia varten. Luettelonpitovelvollisuus koskee tavaroita, jotka viedään Suomesta toiseen EU-maahan sellaisia toimia varten, joiden perusteella kyseistä fyysistä siirtämistä EU-maasta toiseen ei pidetä ja näin ollen ei myöskään tarvitse ilmoittaa EU-tavaramyyntinä. (Björklund ym. 2010:254-255).

2.4.4. Intrastat

Tulliviranomaisille annetaan Intrastat-ilmoituksella tilastotietoja EU:n sisällä käydyistä tavarakaupasta eri EU-maiden välillä. Vaikka arvonlisäverolainsäädännössä tuonnilla tarkoitetaan EU:n ulkopuolelta ja ulkopuolelle tapahtuvaa kauppaa, Intrastat-ilmoituksessa käytetään käsitteitä tuonti (LIITE 3) ja vienti (LIITE 4) tarkoittaen nimenomaan Suomen ja muiden EU-maiden välistä kauppaa. (Björklund ym. 2010:255)

Vuonna 2011 tilastotietojen ilmoittamisen kynnysarvo on tuonnissa 275 000 euroa ja viennissä 500 000 euroa.
 <URL:http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet/01_FIN2011.pdf>

Tulliviranomaiset keräävät tietoja veroviranomaisille ilmoitettujen EU-tavaramyyntien ja -ostojen määristä ja merkitsevät saatujen tietojen perusteella kynnysrajan ylittävät tiedonantovelvollisten luetteloon. Tiedot tulee ilmoittaa kuukauden jaksoissa Intrastat-lomakkeilla.

Huomattavaa on se, että Intrastat-tilastoilmoituksen tiedoissa "vienti" ja EU:n tavaramyyneistä annettavan yhteenvetoilmoituksen tiedot ole kaikilta osin yhdenmukaisia eivätkä välttämättä edes vertailukelpoisia. Sama koskee myös

Intrastatietojen "tuonti" sekä valvontailmoituksessa olevat tapahtumat EU-tavaraostoista eivät kaikissa tapauksissa täysin vastaa toisiaan. Esimerkiksi yrityksen myydessä tavaroita toiseen EU-maahan ns. asennustoimituksena, kyseessä ei ole EU-tavaramyynti eikä myyntiä miltään osin ilmoiteta yhteenvetoilmoituksessa. Ainoastaan tavaroiden arvo ilmoitetaan Intrastat-ilmoituksessa, jos se ylittää vuosittaisen kynnsarvon. (Björklund ym. 2010:255)

2.5. Arvonlisäverotuksessa olevan virheen oikaiseminen

Vuoden 2010 alussa veroilmoituksessa olleiden virheiden oikaisemista koskevat periaatteet muuttuivat verotilimenettelyn käyttöönoton seurauksena. Veroilmoituksessa oleva virhe korjataan antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus. Virheen oikaisemisen periaate koskee sekä verovelvollisen- että veronsaajan vahingoksi tapahtuneiden virheiden oikaisemista. (Kallio ym. 2010:817)

Virheelliset tiedot tulee korjata, vaikka virhe ei vaikuttaisikaan veron määrään. Kausiveroilmoituksen oikaisuilmoituksessa ilmoitetaan virheellisesti ilmoitetuista kohdista vain muutoksen määrät. Ilmoitukseen näin ollen tulee olla oikean määrän ja alun perin ilmoitetun virheellisen määrän välinen positiivinen tai negatiivinen erotus. Oikaisua tehdessä tulee ainoastaan kirjata ne kohdat, joissa alun perin oli virhe.

Veronsaajan vahingoksi tapahtuneet virheet

191a §

Verovelvollisella, joka on ilmoittanut verokaudelta suoritettavan veron liian pienenä tai vähennettävän veron liian suurena, on velvollisuus tehdä 191a §:ssä tarkoitettu oikaisu kolmen vuoden aikana sen tilikauden päättymisestä, jolta vero olisi tullut ilmoittaa.

Verovelvollisen vahingoksi tapahtuneet virheet

191 b §

Verovelvollisella on oikeus saada 191 b §:ssä tarkoitettua menettelyä noudattaen liikaa maksettavaksi ilmoitettu vero tai vero, jota ei ole ilmoitettu palautettavaksi, palautuksena tilikauden aikana tai korjata virhe vähentämällä kyseinen vero tilikauden aikana seuraavilta verokausilta.

Verovelvollisella, joka ei ole tehnyt 1 momentissa tarkoitettua oikaisua tai korjausta, on oikeus tilikauden päättyttyä saada kyseinen veropalautuksena hakemuksen tai muun saadun selvityksen perusteella.

Verovelvollisella on oikeus 2 momentissa tarkoitettuun palautukseen kolmen vuoden ajan sen tilikauden päättymisestä, jolta veroa on ilmoitettu liikaa, tai verovelvollisen mainitun ajan kuluessa tekemän vaatimuksen perusteella myöhemminkin. (Kallio ym. 2010:818)

3. KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Kansainvälisessä kaupassa on otettava huomioon arvonlisäverosäännökset. Eri maissa on erilaiset arvonlisäverolainsäädännöt, joten kansainvälinen kaupankäynti on oman maan säännösten mukaisesti mahdotonta. Säännösten mukaan on määrätty se, kuka on arvonlisäverovelvollinen ja mihin maahan arvonlisävero tulee tilittää.

Tavaroiden ja palveluiden kansainvälistä kauppaa säädetään arvonlisäverotuksessa eri tavoin. Sen vuoksi myyjän ja ostajan on oltava tarkkoja, onko kaupan kohteena tavara vai palvelu. Arvonlisäverotuksessa tarkoitetaan tavaralla aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla sen sijaan tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Esimerkiksi palveluja ovat tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, tavarahan vuokraus, tarjoilu ja erilaiset oikeudet. Vaikka palvelu luovutettaisiin fyysisellä alustalla, on se kuitenkin palvelun myyntiä. Myöskään se, mihin maahan fyysinen alusta toimitetaan ei ratkaise myynnin arvonlisäverokäsittelyä, vaan millä maalla on myyntimaasäännöksen perusteella verotusoikeus palvelun myyntiin. (Björklund ym. 2010:13)

3.1. Tavaroiden kansainvälinen kauppa

Vero maksetaan kansainvälisessä kaupassa kulutusmaaperiaatteen mukaisesti siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. Tavarakauppa EU:n ulkopuolisten maiden ja EU-maiden välillä perustuu toisistaan poikkeaviin järjestelmiin, koska EU-maiden välillä ei ole tullirajoja. (Björklund-Hyttinen ym. 2010:14)

Yleisesti tavarakaupassa sen myyntimaa määräytyy määränpäämaaperiaatteen mukaan eli sen maan mukaan minne tavara kuljetetaan. Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan, kun tavara hankitaan toisesta EU-maasta Suomeen. Tällöin myyjä veloittaa myynnin suomalaiselta ostajalta verottomana yhteisömyyntinä. Suomalainen ostaja suorittaa tavarahankinnan verottomasta arvosta

arvonlisäverokannan mukaisen arvonlisäveron Suomeen. Jos ostajalla on arvonlisävähennysoikeus, on se myös vähennyskelpoinen.

(Björklund ym. 2010:14)

Käännetyllä arvonlisäverotuksella tarkoitetaan, kun ostaja suorittaa myynnin arvonlisäveron myyntimaahan myyjän puolesta. Ostaja ilmoittaa sen veron valvontailmoituksessa, jonka hän käännetyin verovelvollisuuden takia on velvollinen suorittamaan. Valvontailmoituksessa se on mainittuna kohdassa

”vero kotimaan myynnistä verokannoittain”. Jos ostettu tavara tai palvelu tulee vähennyskelpoiseen tarkoitukseen, ostaja ilmoittaa veron myös kohdassa ”kohdekuukauden vähennettävä vero”. Kun käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, kun myyntimaa määräytyy muun kuin ostajan kotipaikan mukaan, tilittää myyjä arvonlisäveron myyntimaahan. Tuolloin ostajalla on oikeus hakea arvonlisäveron palautusta ulkomaalaispalautusmenettelyllä.

<URL:<http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=449>>

Esimerkiksi Norjalainen yritys myy tavaroita suomalaiselle yritykselle ja tuo itse tavarat Suomeen ja maksaa tullille maahantuontiveron. Tämän jälkeen verotusoikeus on Suomella. Jos norjalainen yritys ei ole rekisteröitynyt Suomessa verovelvolliseksi, se veloittaa tavarain hinnan suomalaiselta ostajalta verotta. Ostaja tilittää ostosta arvonlisäveron käännetyin verovelvollisuuden perusteella. Norjalaisella yrityksellä on mahdollisuus hakea maksamansa veron jälkikäteen Uudenmaan verovirastolta ulkomaalaispalautuksena takaisin. Tämä kuitenkin edellyttää että maahantuonti on tehty norjalaisen yrityksen nimissä. (Björklund:230)

Myynti on tietyn edellytyksin arvonlisäverotonta, kun tavaroita myydään Suomesta EU:n ulkopuolelle. Tavarain saapuessa EU:n ulkopuoliseen maahan, se tuontitullataan ja tavarain arvosta suoritetaan yleensä tuontimaan tulliviranomaisille paikallinen arvonlisävero. Tällöin tavarain arvosta poistetaan tavarain lähtömaan vero ja saatetaan kulutusmaan verotuksen alaiseksi. Mikäli tavaroita ostetaan Suomeen EU:n ulkopuolelta, on tavarain ostohinta veroton. Tavarain saapuessa Suomeen, ne ilmoitetaan Tullille. Maahantuojaja maksaa

tällöin tullauksen yhteydessä tavaroiden arvosta Suomeen maahantuonnin arvonlisäveron. Tällä tavoin EU:n ulkopuolelta tulevat tavarat saatetaan Suomen arvonlisäverotuksen piiriin.

<URL:http://www.vero.fi/?article=876&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN>

Esimerkiksi myytäessä taajuusmuuttaja EU:n ulkopuolelle, Suomeen ei makseta arvonlisäveroa. Taajuusmuuttaja tuontitullataan paikalliselle tuontiviranomaiselle ja ostaja maksaa paikallisen arvonlisäveron.

3.1.1. Arvonlisäverotunniste

Arvonlisäverotunnisteen eli vat-tunnisteen avulla tavarán myyjä voi todistaa, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa. Ostajalla ja myyjällä täytyy olla sen maan arvonlisäverotunniste, jossa he ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvoitukseksi. (Nyrhinen ym.2002: 239)

Myyjän tulee merkitä oma arvonlisäverotunniste sekä ostajan tunniste myyntilaskuun. Tunniste määräytyy maatunnuksesta ja numerosarjasta. Tunnisteen oikeellisuuden ja voimassaolon voi tarkistaa Verohallituksessa toimivalta CLO-yksiköltä (Central liaison office). Mikäli ostajalle ei ole voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta on myynti tällöin arvonlisäverollista. Myyjän tulee viitata myyntilaskussa myös verovapauteen esimerkiksi sanonnalla "veroton yhteisömyynti" tai "intra-community supply".

<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7484;4723>>

3.1.2. Ketjukauppa

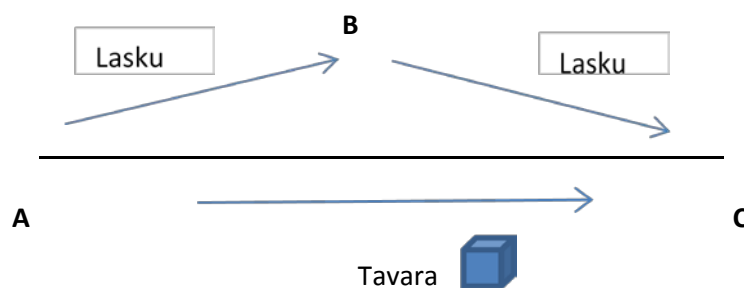
Ketjukaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara myydään useampaan kertaan peräkkäin, mutta toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä loppuasiakkaalle. Tavaravirta ei siis seuraa ketjukaupassa laskutusta vaan tavarat ja laskut kulkevat eri reittejä. Näin ollen tavaraa ei ole järkevää fyysisesti liikutella laskutuksen mukaan. (Björklund ym. 2010:60)

EU-tavarakaupassa katsotaan tavarahan ostajan suorittavan EU-tavaraoston siinä maassa, johon tavarahan kuljetus päättyy. Erityisesti ketjukauppatilanteissa tämä tarkoittaa sitä, että ensimmäisen ostajan täytyy rekisteröityä verovelvolliseksi jossain muussakin EU-maassa kuin omassa maassa. Tämä velvollisuus aiheuttaa kustannuksia yrityksissä ja ylimääräistä hallinnollista työtä. Tätä on pyritty lieventämään kolmikantakauppaa koskevalla yksinkertaistuksella, mutta sen tarkoin määrätyin edellytyksin, yksinkertaistus ei poista ongelmaa vaan ainoastaan lieventää sitä. (Björklund ym. 2010:60)

3.1.3. Kolmikantakauppa

Kolmikantakauppatilanteet ovat osoittautuneet hankaliksi tunnistaa ja tästä Vacon toivoikin saavan selkeän ohjeistuksen. Kolmikantakauppa tarkoittaa, kun tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin kolmen eri EU-maan välillä. Kaikki kaupan osapuolet ovat arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneitä elinkeinonharjoittajia EU:n eri jäsenvaltioissa.

Seuraavassa esimerkkitalanteita, jossa kolme eri arvonlisäverovelvollista elinkeinonharjoittajaa eri EU-jäsenvaltioista (A, B ja C) tekevät kauppaa keskenään. Seuraavassa on myös esimerkki kuinka kolmikantakaupan osapuolten verotus käytännössä tapahtuu.



Kuvio 1.

Kuvio 1. esimerkissä laskutus kulkee A:lta B:lle ja B:ltä C:lle, mutta tavara kuljetetaan suoraan A:lta C:lle EU-maasta toiseen. Myyjä A merkitsee laskuun oman alv-tunnisteen sekä ostajan B alv-tunnisteen. Vastaisuudessa B kirjaa

laskuun oman sekä C:n alv-tunnisteen ja mainitsee, että kyseessä on kolmikantakauppa tai englanniksi triangulation. (Björklund ym. 2010:61)

Kolmikantakaupan kulussa ensimmäinen myyjä eli A tekee EU-tavaramyynnin eli myy ja toimittaa tavarat toisessa EU-maassa olevalle verovelvolliselle yritykselle. Tällöin myyjän laskun laskumerkintävaatimukset vastaavat yleistä verottoman EU-tavaramyynnin laskua. Raportointi tehdään myös kuin normaalissa EU-tavaramyynnissä. (Björklund ym. 2010:61)

Kun B ostaa tavarat A:lta ja toimittaa tavarat joko itse, myyjä A tai joku muu heidän toimeksiannosta, katsotaan B:n tekemän EU-tavaraoston C:n maassa. Eli siinä EU-maassa, johon kuljetus päättyy. Ilman poikkeavia säännöksiä B:n katsottaisiin suorittavan verollisen tavarasta C:n maassa, jolloin sen täytyisi rekisteröityä verovelvolliseksi siellä. Seuraavien edellytysten täytyttyessä, B:n ei katsota harjoittavan verollista EU-tavaraostoa kuljetuksen päättymisvaltiossa:

- a) tavaroiden oston suorittaa verovelvollinen (B), joka ei ole sijoittautunut kuljetuksen päättymismaahan, mutta on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi muussa EU-maassa
- b) tavaroiden osto suoritetaan B:n kuljetuksen päättymismaassa suorittamaa myöhempää luovutusta varten
- c) verovelvollisen (B) hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta EU-maasta kuin siitä, jossa verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle (C), jolle verovelvollinen (B) suorittaa myöhemmän luovutuksen
- d) myöhemmin luovutuksen vastaanottaja (C) on toinen verovelvollinen, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen päättymismaassa
- e) vastaanottaja (C) on nimetty veronmaksuvelvolliseksi maan alueelle sijoittumattoman verovelvollisen (B) suorittamasta luovutuksesta

Mainittujen edellytysten täytyttyessä B:n ei tarvitse suorittaa veroa EU-tavaraostosta C:n maahan vaan tavarasto on veroton ja velvollisuus tilittää vero on siirtynyt C:lle. Tällöin C tilittää ostolaskun määrästä arvonlisäveron. C voi

ilmoittaa veron vähennettävänä, mikäli hän on suorittanut oston vähennyskelpoiseen käyttöön. (Björklund ym. 2010:61-63)

Jos yllä mainitussa esimerkissä A on suomalainen, käy hän silloin normaalia tavaramyyntiä eikä kolmikantakauppaa. Tällöin hän merkitsee myyntilaskuunsa oman ja B:n arvonlisäverotunnisteen sekä ilmoittaa myynnin kausiveroilmoituksella ja yhteenvetoilmoituksella EU-tavaramyyntinä B:lle. Intrastat-ilmoitukseen merkitään kohdemaaksi se maa, johon kuljetus päättyy. Mikäli B on suomalainen, katsotaan hänen tekevän EU-tavaraoston C:n maassa. Poikkeussäännön soveltuessa on B:n suorittama EU-tavaraosto veroton ja C:llä on velvollisuus tilittää vero. Jos C on suomalainen, on hän vapautettu verosta yhteisöhankinnan vuoksi. Suomalainen C raportoi oston EU-tavaraostona. (Björklund ym. 2010:61-63)

Rajojen ylittäviin ketjukauppatilanteisiin liittyy erityistapauksia. Jos ketjukaupassa tavara ylittää jäsenmaiden välisen rajan vain kerran, ainoastaan yksi tavarakaupan ketjussa olevista yhtiöistä voi käsitellä myyntinsä verottomana yhteisömyyntinä. Kaupankäynnin yksinkertaistamiseksi kaikissa EU:n jäsenvaltioissa sovelletaan huojennussäännöstä. Kolmikantatilanteessa, jossa suomalaisen yrityksen (ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa) katsotaan tekevän yhteisöhankinnan kuljetuksen päättymisvaltiossa ja käyttää ostossa Suomen arvonlisäverotunnistetta, ei seuraavien edellytysten vuoksi tarvitse rekisteröityä kuljetuksen päättymisvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi:

- suomalainen yritys on hankkinut tavaran edelleen myyntiä varten
- tavara on toimitettu suoraan muusta EU:n jäsenvaltiosta kuin Suomesta kuljetuksen päättymisjäsenvaltioon suomalaisen yrityksen asiakkaalle
- suomalaisen yrityksen asiakas on merkitty kuljetuksen päättymisvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi
- suomalainen yritys on ilmoittanut liiketapahtuman neljännesvuosittain annettavalla arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella koodia 3 käyttäen. (Kallio ym. 2010:317-318)

Tilanteessa, jossa yritys ostaa tavarat myydäkseen sen edelleen toiseen EU-maahan, jossa ei ole arvonlisäverovelvollinen, ei tällöin kolmikantakaupan yksinkertaistus sovellu. Kysymys on tuolloin kahdesta tavarat sijaintimaan sisäisestä myynistä, joista kummastakin vero maksetaan tavarat sijaintimaahan. (Björklund ym. 2010:65)

Kun suomalainen yritys ostaa tavaroita EU:n ulkopuolelta niin että tavarat tuodaan Suomeen jonkun muun EU-maan kautta. Tuolloin suomalaisella yrityksellä on velvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi siihen maahan. Tämän välttämiseksi tavarat kannattaa kuljettaa sisäistä passitusmenettelyä käyttäen Suomeen ja tullata vasta tavarat Suomessa. (Björklund ym. 2010:57)

3.2. Palvelujen kansainvälinen kauppa

Tavara- ja palvelukaupassa arvonlisäveroperiaatteet poikkeavat olennaisesti toisistaan. Tavarakaupassa myyntimaa ratkaistaan ensisijaisesti tavarat fyysisen sijainnin perusteella. Palvelukaupan luonteen vuoksi arvonlisäverovaltio ratkaistaan muita sellaisia kriteerejä käyttäen, joilla pyritään varmistamaan, että palvelut pääsääntöisesti verotettaisiin niiden tosiasiallisessa kulutusmaassa. EU:ssa uudistettiin palveluiden myyntimaasäännöksiä vuoden 2010 alussa. (Kallio ym. 2010:318-319)

Myyntimaasäännösten mukaan on palvelut luokiteltu luonteensa mukaan. Terminä palvelu pitää sisällään hyvin suuren määrän monenlaisia liiketoimia, ja monissa näistä tapauksista palvelulle on helppo määrittää suorituspaikka. Mutta on myös monia tapauksia, joissa palvelun määrittely saattaa olla vaikeampaa tai joissa pääsäännön mukaan myyntimaan määrittely ei ole tarkoituksenmukaista. Tämän vuoksi monille palveluille on sovellettu ja myös uuden säännöksen voimaan tultua sovelletaan poikkeussääntöjä myyntimaata määritettäessä.

Palvelut on yleisesti luokiteltu tapauskohtaisesti seuraavasti:

1. kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut
2. irtaimen omaisuuteen kohdistuva työsuoritus

3. välitys palvelut
4. tavarankuljetuspalvelut
5. tavaroiden yhteisökuljetuspalvelut
6. matkustajakuljetuspalvelut
7. ravintola- ja ateriapalvelut
8. ravintola- ja ateriapalvelut kulkuneuvoissa
9. lyhytaikainen kulkuneuvon vuokraus
10. pitkäaikainen kulkuneuvon vuokraus
11. kulttuuri-, messu- ja muihin vastaaviin liittyvät palvelut
12. kulttuuri-, messu- ja muiden vastaavien palvelujen pääsymaksut
13. immateriaalipalvelut.

Luokittelu auttaa määrittelemään palvelun myyntimaan ja sen, kuka on palvelusta verovelvollinen. (Björklund ym. 2010:133)

3.2.1. Myyntimaasäännökset

Kansainvälisessä palvelukaupassa myyntimaan määrittäminen saattaa usein olla vaikeaa ja tämän takia palvelukaupan arvonlisäveroa ei määritetä määränpäämaaperiaatteen vaan ns. myyntimaasäännösten mukaan. Myyntimaasäännökset määrittyvät sen mukaan, minkä luonteista laskutettu palvelu on. Euroopan neuvoston helmikuussa 2008 hyväksytyn direktiivin (2008/08/EY) mukaan palvelujen arvonlisäverotusvaltio on pääsäännön mukaisesti se paikka, johon palvelun vastaanottaja on sijoittunut. (Kallio ym. 2010:319-322)

Yrityksillä saattaa olla useita kiinteitä toimipaikkoja useissa eri maissa, jolloin se harjoittaa toimintaa sivuliikkeiden kautta. Tytär- tai sisaryhtiöt eivät normaalisti muodosta toisille konserniin kuuluville yhtiöille kiinteää toimipaikkaa ulkomaille vaan ne ovat itsenäiset juridiset yksiköt, jotka toimii erikseen arvonlisäverovelvollisina toimijoina. Yrityksellä ollessa monta eri kiinteää toimipaikkaa, on myyntimaanmäärittämiseksi tiedettävä, mihin kiinteään

toimipaikkaan palvelu on luovutettu. Jos sitä ei pystytä määrittelemään, verotetaan palvelu ostajan kotipaikan sijaintivaltiossa. (Björklund ym. 2010:132)

EU:n alueelle sijoittuneen ostajan katsotaan olevan elinkeinonharjoittaja, mikäli hänellä on näyttää arvonlisäverotunniste. Arvonlisätunniste on pääsääntöisesti osoitus siitä, että ostaja toimii elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa AVL 65 §:ssä tarkoitettuihin tavoin. Poikkeuksellisesti sellaisten palveluiden osalta, jotka luonteensa puolesta soveltuvat hyvin yksityiskäyttöön, on myyjän tarpeen pyytää ostajalta selvitys palvelun hankkimisesta liiketoiminnan tarkoituksia varten. Jos ostaja on EU:n ulkopuolelta, on myyjän jollain muulla tavalla varmistuttava siitä, että ostaja on elinkeinonharjoittaja. Mikäli ostajan maassa on käytännössä arvonlisäverojärjestelmä, johon kuuluu liiketoimintaaharjoittavien verovelvollisten rekisteröitymisvelvollisuus, voi myyjä tarkistaa ostajan aseman tätä kautta esimerkiksi tunnistenumeroilla. Elinkeinonharjoittajan, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, on rekisteröidyttävä ostosta arvonlisäverovelvolliseksi (AVL 133§), mikäli hän ostaa elinkeinonharjoittajia koskevan yleissäännön nojalla Suomessa verotettavan palvelun toisesta EU-maasta. (Kallio ym. 2010:323)

3.2.2. Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset

Irtaimien tavaraan kohdistuviin palvelusuorituksiin sovelletaan myyntimaasäännösten pääsääntöä. Näin ollen verotuspaikka määräytyy ostajan sijainnin mukaan. Palvelu verotetaan Suomessa, jos palvelu suoritetaan ostajan Suomessa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa tai mikäli kiinteää toimipaikkaa ei ole niin ostajan kotipaikan mukaan eli Suomessa. Työsuorituksen tekopaikalla ei ole merkitystä irtaimien esineeseen kohdistuvien työsuoritusten verotusmaan määräytymisen suhteen elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. (Björklund ym. 2010:134)

Tiettyissä tapauksissa irtaimien esineeseen kohdistuvat palvelut ovat arvonlisäverottomia. Työsuorituksen myynti on veroton, jos myyjä tai ostajana oleva ulkomainen elinkeinonharjoittaja ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen.

Myynti on myös verotonta, jos joku muu joko myyjän tai ostajan toimeksiannosta vie työsuorituksen kohteena olleen tavaran välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä sitä Suomessa. Tavara voi tulla Suomeen esimerkiksi korjaustyötä varten, joka myydään Suomesta EU:n ulkopuolelle. (Björklund ym. 2010:187)

Irtaimien omaisuuteen kohdistuvia palveluja ovat verohallinnon palvelukauppaa koskevan ohjeen mukaan esimerkiksi seuraavat:

- arvonmääritys
- testaus
- puhdistaminen
- korjaus
- asentaminen
- purkaminen
- muutostyö
- valmistaminen. (Björklund ym. 2010:135)

3.2.3. Immateriaalipalvelut

Immateriaalipalvelujen myyntimaa määräytyy ostajan kiinteän kotipaikan mukaan vaikka, palvelu ei olisikaan siellä suoritettu. Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettua immateriaalipalvelua (AVL 69 h §) ei ole myyty Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan Yhteisön ulkopuolella olevaan pysyvään toimipaikkaan tai, ellei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan, ostajan kotipaikka on Yhteisön ulkopuolella.

Edellä olevassa 1 momentissa tarkoitettuja palveluja ovat:

- 1) tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen
- 2) mainos- ja ilmoituspalvelut
- 3) konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut sekä muut sellaiset palvelut

- 4) automaattinen tietojenkäsittely sekä atk-ohjelman tai- järjestelmän suunnittelu ja ohjelmointipalvelu
- 5) tietojen luovutus
- 6) rahoitus- ja vakuutustoimintaan liittyvät palvelut, lukuun ottamatta tallelokeroiden vuokrausta
- 7) työvoiman vuokraus
- 8) irtaimen esineen vuokraus, lukuun ottamatta kuljetusvälineen vuokraus
- 9) velvollisuus kokonaan tai osittain pidättäytyä 1 kohdassa tarkoitetun oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta
- 10) pääsyn tarjoaminen sähkö- tai maakaasuverkkoon, niissä tapahtuva sähkön ja kaasun siirto sekä muut näihin toimiin välittömästi liittyvät palvelut. (Kallio ym. 2010:344-345)

3.3. Kuljetuspalvelut

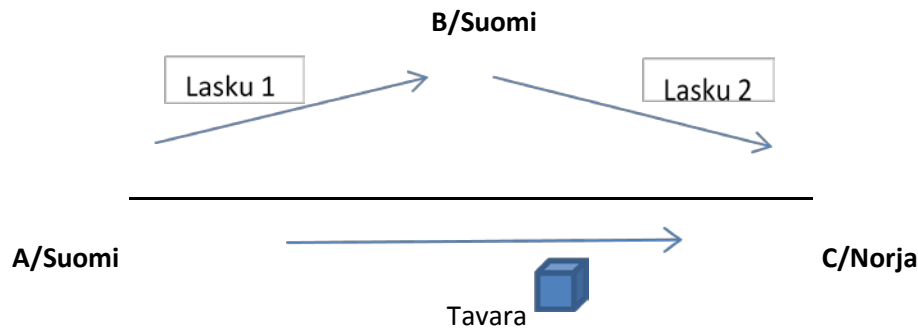
AVL 65 §:n mukaan tavarankuljetuspalvelu katsotaan tapahtuvan Suomessa, kun kuljetuspalvelu myydään Suomessa kotipaikan tai kiinteän toimipaikan omaavalle elinkeinonharjoittajalle. Tällöin palvelun myynti on verotonta riippumatta siitä, tapahtuuko kuljetus Suomessa, onko kyseessä suorakuljetus Suomesta muualle EU:hun tai Yhteisön ulkopuolelle. Suomen sisäisistä tavarankuljetuksista ei suoriteta veroa jos se muodostaa osan EU:n ulkopuolelle tapahtuvaa tavarankuljetuksesta. Verottomia ovat myös kuljetuksiin liittyvät lastaus- ja purkupalvelut. Verotuskäytännössä on myös pidetty verottomana kauttakuljetusta, vientimenettelyssä olevien tavaroiden säilyttämistä välivarastointina logistiikkayrityksen tullivarastossa 1-2 viikon ajan sekä välivarastointia tehtävää tavarankuljetusta tullivarastoon tai varastosta takaisin kuljetukseen. Myyjän on todistettava verottomuuden edellytykset toteen kuljetukseen liittyvissä verottomissa liitännäispalveluissa esimerkiksi kuljetetun tavarankuljetuksen vieti-ilmoituksella (jäljennös poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä), rahtiasiakirjoilla tai passitusmenettelyilmoituksella. (Kallio ym. 2010:373-374)

Ulkoisessa passitusmenettelyssä kuljetuspalvelun myynti liitännäispalveluineen on verotonta. EU:sta vietävä tavara on ulkoisessa passitusmenettelyssä, kun tavara on tulliselvitetty vietäväksi EU:n ulkopuolelle tullitoimipaikassa kuin poistumistullipaikassa. Verottomia ovat myös tarvittavien dokumenttien, kuten TIR Carnet asiakirjoihin, rahti- ja rautatieasiakirjoihin liittyvät palvelut. Sisäisessä passitusmenettelyssä olevan maahantuotavan tavarankuljetusliikenteen liitännäispalveluineen on verotonta. Tämä koskee kuitenkin vain harvoja tilanteita, koska tällaisia tavaroita ovat vain EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliselta EU:n tullialueelta EU:n arvonlisäveroalueelle tuotavat tavarat. (Kallio ym. 2010:374-375)

3.3.1. Tavarankuljetus

Viennillä tarkoitetaan tavarankuljetusta EU-alueen ulkopuolelle. Myynnin verottomuudelle on asetettu edellytykset (AVL 70 § ks. liite 5) ja niiden täytyttyä myynti katsotaan verottomaksi. (Kallio ym. 2010:356-357)

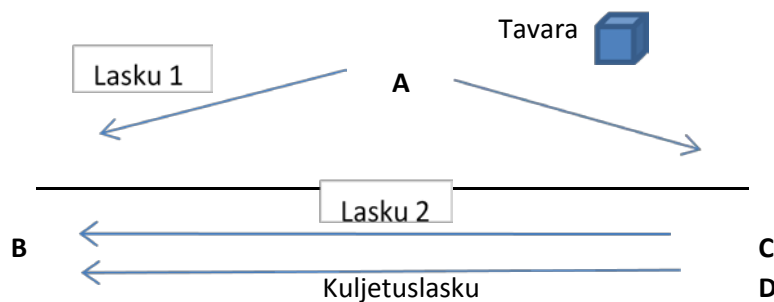
Kun tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle myyjän toimeksiannosta, ei viennistä suoriteta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: tavara kuljetetaan Suomesta EU:n ulkopuolelle, kuljettajana toimii myyjä, myyjän valtuuttama kuljetusliike tai alihankkija tai että tavara luovutetaan ostajan hallintaan vasta EU:n ulkopuolella. Näiden edellytysten täytyttyä myynti on verotonta riippumatta, onko ostaja elinkeinonharjoittaja, oikeushenkilö tai yksityishenkilö. Myöskään ostajan kotipaikalla ei ole merkitystä. Kun ostaja on Suomesta tai muusta EU-maasta, on myynti myös verotonta. Myyjän täytyy pystyä todistamaan, että tavara on viety EU:n ulkopuolelle, eikä niitä ole luovutettu ostajan haltuun EU:n alueella. Tulliviranomaisen sähköisessä vientimenettelyssä vahvistamaa poistumisvahvistettua luovutuspäätöstä pidetään riittävänä todisteena.



Kuvio 2.

Kuvassa 2. suomalainen yritys myy tavaran toiselle suomalaiselle yritykselle, joka taas myy tavaran Norjaan. Toimitusehtojen mukaisesti myyjä A toimittaa tavaran suoraan Norjaan. A vientiselvittää tavaran. A:n myynti B:lle on verotonta vientiä. B:n myynti C:lle on verotonta myyntiä ulkomailla. C maahantuo tavaran Norjaan. (Kallio ym. 2010:358)

Jos tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle ostajan toimeksiannosta on se myös verotonta, mikäli seuraavat edellytykset täyttyvät: tavara kuljetetaan suoraan Suomesta EU:n ulkopuolelle, kuljetus tapahtuu ostajan toimeksiannosta itsenäistä kuljetusliikettä käyttäen ja tavaroita ei luovuteta EU-alueella ostajalle vaan hänen määräämälleen itsenäiselle kuljetusliikkeelle.



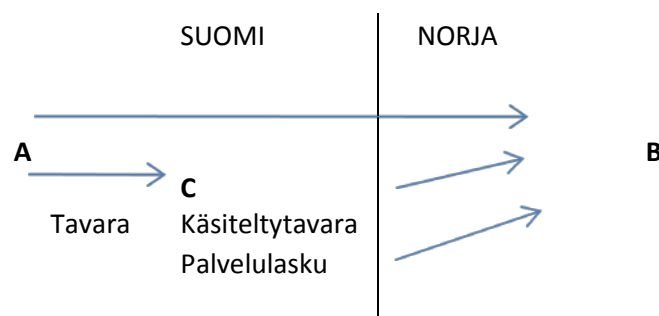
Kuvio 3.

Kuviossa 3. suomalainen A myy tavaroita ruotsalaiselle yritykselle B. B myy tavaran edelleen norjalaiselle yritykselle käyttäen kuljetusliikettä tavaran toimituksessa. Kuljetusliike D hakee tavaran suoraan A:lta ja toimittaa sen Norjaan. B vientiselvittää tavaran ja antaa jäljennöksen leimatusta vienti-

ilmoituksesta A:lle. A:n myynti on verotonta vientiä kuin myös B:n myynti C:lle. (Kallio ym. 2010:360-363)

Yleisesti tavarantoimitus on verollista, jos EU:n ulkopuolelle toimitettava tavara luovutetaan ostajalle jo EU-alueella. Tästä on kuitenkin poikkeuksia, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: tavarantoimitus on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen, ostaja noutaa tavarantoimituksen itse Suomesta tai ostaja vie tavarantoimituksen välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä tavarantoimitusta Suomessa. Myyjän on osoitettava että kyseessä on ulkomainen elinkeinonharjoittaja. Näyttönä voi olla esimerkiksi kaupparekisteriote tai muu vastaava asiakirja. Jos tavara luovutetaan ostajana toimivan yksityishenkilön käyttöön, kysymys ei ole enää verottomasta myynnistä. (Kallio ym. 2010:360-363)

Tavarantoimitukset ns. rahtityöliikkeen kautta EU:n ulkopuolelle ovat myös verottomia, kun Suomessa myyty tavara toimitetaan tavarantoimitusostajan toimeksiannosta elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten ja tavara tämän jälkeen viedään Suomesta EU:n ulkopuolelle. Säännöstä käytetään myös silloin, kun tavara toimitetaan Suomesta ostajan toimeksiannosta toiseen EU:n jäsenvaltioon työsuorituksen tekemistä varten ja tavara toimitetaan tämän jälkeen EU:n ulkopuolelle.



Kuvio 4.

Kuvassa 4. suomalainen yritys A myy tavaraa norjalaiselle yritykselle B, jonka toimeksiannosta tavara toimitetaan suomalaiselle rahtityöliikkeelle C pintakäsittelyä varten. C toimittaa käsitellyn tavarantoimituksen asiakkaalle Norjaan B. Vientiselvitys tehdään C:n nimissä ja C toimittaa jäljennöksen tullin kirjaamasta vienti-ilmoituksesta A:lle. Näin ollen A:n ja C:n myynnit B:lle ovat verottomia.

Myyjän täytyy todistaa, että ostaja on ulkomaalainen, sekä myyjän on huolehdittava, että saa toimituksesta jäljennöksen poistumisvahvistetusta luovutuspäätöksestä rahtityöliikkeeltä. (Kallio ym. 2010:362-363)

4. ARVONLISÄVEROTUS EU-KAUPASSA

Verovelvollisten elinkeinonharjoittajien väliseen kauppaan sovelletaan yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintaa sovellettavia säännöksiä EU-kaupassa.

Palvelujen verotusmaa määräytyy palvelujen myyntimaasäännösten perusteella.

Myyntimaa määrittää, minkä valtion verolakia myyntiin sovelletaan. Kaikilla osapuolilla EU-kaupassa on verotusoikeus sen alueella tapahtuvissa liiketoiminnoissa. Yleisesti tavarakaupassa myyntimaa määräytyy määränpäämaaperiaatteen mukaan eli sen maan mukaan, minne tavara kuljetetaan. Kun Suomeen hankitaan tavaraa toisesta EU-maasta, on kyseessä tällöin yhteisöhankinta. Ja taas jos Suomesta myydään toiseen EU-maahan tavaraa, on kyseessä yhteisömyynti.

<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;413278>>

Euroopan Unionin jäsenvaltioita ovat Suomen lisäksi: Alankomaat, Belgia, Britannia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kyproksen tasavalta, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro. Turkki, Kroatia, Islanti ja Montenegro ovat ehdolla Eu-jäsenmaaksi.

<URL:http://europa.eu/abc/european_countries/index_fi.htm>

4.1. Myyntiyhteisön alueella

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan myyntiä, jossa myyjä, ostaja tai joku muu heidän toimeksiannosta kuljettaa tavaran ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Yhteisömyynniksi katsotaan ainoastaan sellaiset tapaukset, joissa ostajana toimii elinkeinonharjoittaja muussa EU-maassa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö. Yhteisömyynti on tavaramyyntiä, joten palvelua ei katsota yhteisömyyntinä. Yhteisömyynti on siis verotonta ja näin ollen suomalainen myyjä ei tilitä yhteisömyynnistä veroa, kun seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät: tavaran ostaja on toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvollinen ja tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon. (Äärilä-Nyrhinen 2002:238-239)

Arvonlisäverotunnuksen avulla myyjä voi osoittaa, että ostaja on toisessa jäsenvaltiossa verovelvollinen. Sen osoittamiseksi myyjän tulee merkitä myyntilaskuunsa ostajan saama ALV-tunnus. Alv-numero muodostetaan maatunnuksesta FI ja numerosarjasta. (Äärilä-Nyrhinen 2002:239)

Ajallinen kohdistaminen tavarán yhteisömyynnin pääsääntönä on, että myynti kohdistetaan tavarán toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Jos ostajalle on annettu tavarán toimituskuukautena lasku tai laskuna toimiva asiakirja, myynti kohdistetaan toimituskuukaudelle. Laskun ollessa ennakkolasku, myynti kohdistetaan pääsäännön mukaisesti.

<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;413278>>

4.2. Tavarán myynti paikoilleen asennettuna

Tavarán myynnillä paikoilleen asennettuna tarkoittaa arvonlisäverotuksessa tilannetta, jossa myyjä vastaa asennuksesta tai kokoonpanosta ja veloittaa ostajalta tämän lisäkustannuksen. Myös jos myyjä antaa asennustyön alihankkijalle, joka taas veloittaa työstä myyjää, kuuluu se samaan arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverolaissa ei olla määritelty, kuinka iso tai vähäinen asennus tähän luokitellaan. Omistusoikeus siirtyy myyjältä ostajalle vasta asennuksen- tai kokoonpanotyön jälkeen. Myyjän on kuitenkin otettava selvää, milloin kysymys on asennettuna myynnistä ja milloin ei, koska nämä vaihtelevat maittain ja ovat ratkaistavissa asennusmaan lainsäädännön ja oikeuskäytännön pohjalta. (Björklund ym. 2010:72-73)

Jos suomalainen myyjä myy koneen tai laitteen paikoilleen asennettuna ja asennus suoritetaan toisessa EU-maassa, ei myyjä lisää myyntihintaan Suomen arvonlisäveroa. Verotusoikeus ei ole Suomella vaan siitä suoritetaan vero siihen EU-maahan, jossa asennustyö suoritetaan. Tässä tapauksessa myyjän ei tarvitse ilmoittaa kausiveroilmoituksella tai yhteenvetoilmoituksella tapahtumaa EU-tavaramyyntinä, sillä tavarán myynti asennettuna tai kokoonpantuna toiseen EU-maahan ei ole EU-tavaramyyntiä. Myyjä ilmoittaa ainoastaan kausiveroilmoituksessa kohdassa 309 "0-verokannan alainen liikevaihto". Jos suomalainen yritys ostaa laitteen toisesta EU-maasta ja vastaa asennuksesta

Suomessa, veloitukseen sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia ja veloituksesta tilitetään Suomen vero. (Björklund ym. 2010:72-73)

Tavaran myyjä maksaa veron siihen EU-maahan, jossa asennus on tehty. Mikäli myyjä on ulkomaalainen yritys, saattavat soveltavat pääsäännöt poiketa. Yrityksillä, joilla on kiinteä toimipaikka tai kotipaikka asennusmaassa, kohdellaan arvonlisäverotuksessa yleensä samoin. Kyseisten yritysten on yleensä rekisteröidyttävä asennusmaassa verovelvolliseksi ja tilitettävä tavaran myynnistä asennettuna kyseisen maan arvonlisävero. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole säädetty siitä, kuka on arvonlisäverovelvollinen ulkomaisen yrityksen suorittamasta asennustoimituksesta ja sen takia sääntely vaihtelee maittain. Suomalaisen myyjän vaihtoehdot ovat seuraavat:

- 1) suomalainen myyjä on velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi asennusmaassa ja tilittämään myynnistään asennusvaltion arvonlisäveron
- 2) asennusmaa soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, jolloin myyjällä ei ole rekisteröintivelvollisuutta, ja paikallinen ostaja suorittaa veron myyjän puolesta.

Jos myyjä on toimittamassa konetta tai laitetta toiseen EU-maahan, tulee hänen ottaa jo etukäteen selvää mikä on kohdemaan verotuskäytäntö. Jos myyjän täytyy rekisteröityä verovelvolliseksi kyseisessä maassa, tulee hänen jo laskuun lisätä paikallinen arvonlisävero. Rekisteröityminen vie myös aikaa, joten asian valmistelu on paras aloittaa ajoissa. Rekisteröityminen tuo aina yritykselle ylimääräisiä kuluja, mutta toisaalta se on jossain tilanteissa yritykselle edullista rekisteröinnin myötä syntyvän vähennysoikeuden vuoksi. (Björklund ym. 2010:72-73)

4.2.1. Rekisteröityminen verovelvolliseksi asennusmaassa

Tavaran myynti paikoilleen asennettuna vaatii usein yrityksen rekisteröitymistä. Rekisteröinnin laiminlyönnistä seuraa yritykselle ankaria veroseuraamuksia. Toisissa maissa voi rekisteröinnin välttää, jos ennen toiminnan aloittamista tekee ennakkoilmoituksen paikalliselle veroviranomaiselle. Suomalaisen yrityksen rekisteröityessä toiseen EU-maahan yritys voi yleensä käyttää vapaaehtoisesti

paikallista edustajaa arvonlisäveroilmoituksen täyttämässä ja viranomaiselle toimittamisessa. Yritys saa rekisteröityessä kyseisen maan arvonlisäverotunnisteen. Suomalainen yritys käyttää tätä tunnusta veloittaessa asennustoimituksen tilaajalta myyntihintaan lisäten asennusmaan arvonlisäveron ja tilittää sen asennusmaan veroviranomaisille. Paikallisiin alihankintoihin yms. sisältyvän veron suomalainen myyjä vähentää asennusvaltion veroviranomaisille annettavalla arvonlisäveroilmoituksella. Muistettava on, ettei ulkomaan arvonlisäveroa saa vähentää Suomeen jätettävillä kausiveroilmoituksilla. (Björklund ym. 2010:74)

4.2.2. Käännetty verovelvollisuus

Käännetyssä verovelvollisuudessa ostaja tilittää veron asennusvaltioon myyjän puolesta. Käännettyä verovelvollisuutta käytetään etenkin Suomessa ja Ruotsissa. Jos asennusvaltiossa on säännökset käännetyistä verovelvollisuudesta, on edellytyksenä seuraavat: ostaja on verovelvollinen asennusmaassa, myyjä ei ole enää verovelvollinen siinä maassa, missä asennus tehdään, myyjällä ei ole tai sille ei synny kiinteää toimipaikkaa asennusmaahan. Ostajan ollessa verovelvollinen asennusmaassa ja mikäli hän toimii asennusurakoitsijana toisen yrityksen alihankkijana, on tällöin pääurakoitsijan oltava arvonlisäverovelvollinen, jotta aliurakoitsija välttyisi rekisteröitymiseltä. Kun suomalainen yritys veloittaa toimituksen ostajalta ilman minkään maan veroa, on asennusvaltiossa käytössä käännetty verovelvollisuus. Suoritettuihin ostoihin, kuten alihankintatöihin, sisältyvä arvonlisävero haetaan jälkikäteen ns. ulkomaalaispalautushakemuksella. (Björklund ym. 2010:74-75)

4.2.3. Vapaaehtoinen rekisteröityminen

Toisissa EU-maissa on mahdollista tehdä vapaaehtoinen rekisteröinti. Jos suomalainen yritys käyttää runsaasti paikallisia alihankkijoita, joiden laskuihin sisältyy asennusvaltion vero, on yrityksen edullisempaa rekisteröityä vapaaehtoiseksi verovelvolliseksi. Näin ollen myyjä saisi nopeammin vähennysmenettelyn kautta ostoihin sisältyvän veron takaisin. Vapaaehtoinen

rekisteröityminen ei aina vaikuta suomalaisen yrityksen arvonlisäverokäsittelyyn. Suomessa vapaaehtoisesti rekisteröineen ulkomaisen myyjän on itse suoritettava myynnin arvonlisävero. (Björklund ym. 2010:75)

4.3. Yhteisöhankinnan verotusmaa

Pääsäännön mukaan tavarahan yhteisöhankinta on tapahtunut Suomessa, kun ostajalle kuljetettava tavara on täällä kuljetuksen päätyttyä (AVL 63 e §). Pääsääntönä on myös, että tavarahan ulkomaalainen yhteisöhankkija on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltioon ja suorittamaan yhteisöhankinnan veron tai ainakin ilmoittamaan yhteisöhankinnan valtiossa. Samalla tavalla myös suomalainen yritys on velvollinen rekisteröitymään toisessa EU-maassa, ellei valtiossa ole mitään vapauttavaa rekisteröitymisvelvoitteen yksinkertaistamismenettelyä. Tavarahan yhteisöhankinta on normaalisti arvonlisäverollista toimintaa. (Kallio ym. 2010:314-315)

Tavarakauppaan ei liity minkäänlaista verovalvontaa. Sen seuraamiseksi on kuitenkin säädetty arvonlisäverodirektiivissä turvaverkkosäätelyyn (63 f §). Sen tarkoituksena on että rajan ylittävä EU-tavarahan hankinta ilmoitettaisiin ja siitä suoritettaisiin arvonlisävero edes johonkin EU:n jäsenvaltioon. (Kallio ym. 2010:316)

Ajallinen kohdistaminen yhteisöhankinnassa on aina sitä kuukautta seuraavalla kalenterikuukaudella, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Velvollisuus suorittaa vero syntyy aina silloin, kun hankinta on tehty. Kun ostajalle annetaan hankinnasta lopullinen lasku toimituskuukauden aikana, silloin yhteisöhankinta kohdistetaan toimituskuukaudelle.
<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;413278>>

4.4. Verottomat yhteisöhankinnat

Yleisesti elinkeinonharjoittaja on velvollinen suorittamaan yhteisöhankinnan arvonlisäveron kuljetuksen päättymisvaltioon. Yhteisöhankinta on joissakin poikkeustapauksissa arvonlisäverotonta. Esimerkiksi seuraavien tavaroiden maahantuonti ja yhteisöhankinta ovat arvonlisäverottomia:

- tavarat, joiden maahantuonti on verotonta, esimerkiksi sanoma- ja aikakauslehdet vähintään kuukaudeksi tilattuna sekä ns. verottomat vesialukset
- tilausten hankintaa varten tuodut vähäarvoiset tavaränäytteet
- tavarat, jotka ovat olleet myyjällä tai oman tavaran siirtäjällä yksinomaan vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä kuljetuksen alkamisvaltiossa ko. jäsenvaltion lainsäädännön mukaan
- messuilla ja vastaavissa tilaisuuksissa käytetyt tavarat
- tullikoodeksissa tarkoitettuun varastointimenettelyyn, vapaa-alueelle tai vapaavarastoon tai verovarastointimenettelyyn asetettavat tavarat. (Kallio ym. 2010:398)

5. ARVONLISÄVEROTUS YHTEISÖN ULKOPUOLELLA

Vienti tarkoittaa tavarán myyntiá EU-maiden ulkopuolelle. Yleensä tavarat viedään lopulliseen käyttöön eikä niitä tuoda enää takaisin EU:hun. Väliaikaista vientiä voi olla esimerkiksi näyttelyä tai esittelyä varten olevat tavarat, jotka tulee palauttaa samassa kunnossa takaisin EU:hun. EU:n tulli- ja veroalueen ulkopuolelle vietävät tavarat on asetettava vientimenettelyyn. Viejän täytyy antaa vienti-ilmoitus, jonka hän voi tehdä itse tai valtuuttaa huolintaliikkeen tekemään. Vienti-ilmoituksen avulla tulliviranomainen valvoo mahdollisia vientirajoituksia ja -kieltoja, kerää tilastoaineistoa, torjuu rikollisuutta ja valvoo tavarán poistumista EU:sta. Viejän on oltava EU-yhteisön jäsen. <URL<http://www.tulli.fi/fi/>>

Tuonti tarkoittaa vastaavasti tavarán tuontia Suomeen EU:n ulkopuolisesta maasta. Ostajan on tehtävä tulliselvitys ennen kuin hän ottaa tavarán käyttöön tai myy eteenpäin. Yleisin tuonnin tullimenettely on luovutus vapaaseen liikkeeseen ja kulutukseen. Tässä menettelyssä tavarasta on annettava tulli-ilmoitus. Vientimyynti on tietyin edellytyksin verotonta, mutta tuonti taas verollinen tapahtuma. <URL:<http://www.tulli.fi/fi/>>

5.1. Vienti yhteisön ulkopuolelle

Verotuspaikkasäänöksen mukaan tavarán myynti verotetaan Suomessa silloin, kun tavarán kuljetus ostajalle alkaa Suomesta. Tämä laki koskee ainoastaan Suomesta vietävää tavaraa, joka ilmoitetaan kausiveroilmoituksella. Mikäli kysymyksessä on Suomen ulkopuolella tapahtuvasta myynnistä, liiketapahtuma on Suomen arvonlisäverotuksen ulkopuolella. Tällöin myyjän on tarkistettava, täytyykö hänen ilmoittaa myynnistä kausiveroilmoituksella. (Björklund ym. 2010:82)

Kun myydään tavaraa asennettuna EU:n ulkopuolella, EU-mailla ei ole verotusoikeutta myyntiin. Myyntihintaa ei tällöin saa lisätä minkään maan arvonlisäveroa. Asennustyötä varten EU:n ulkopuolelle vietävien tavaroiden näyttönä voi olla poistumisvahvistettu luovutuspäätös. EU:n ulkopuolelle

myytyjen tavaroiden ja asennuksen vuoksi myyjän täytyy rekisteröityä asennusmaassa. Suomeen myyjä ilmoittaa viennin kausiveroilmoituksella nollaverokannan alaisena. Luvussa 3. käsittelen tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta ja sen verottamista enemmän. (Björklund ym. 2010:94)

Arvonlisäverokäsittelyn selvittäminen ennakkoon on hyvin tärkeää, sillä näin yritys voi säästää huomattavastikin kustannuksissa. Jo suunnitteluvaiheessa ja ennen toimituksen aloittamista yrityksen tulisi selvittää seuraavia asioita:

- täytyykö yrityksen rekisteröityä määränpäämaassa
- selvittää toimituksen seuraukset yritysverotuksen kannalta (välitön vero)
- kiinteän toimipaikan määräytyminen myyjälle ja lähetettävien työntekijöiden henkilökohtainen verotus ja muut maksut
- mahdollisuus välttää arvonlisäverovelvollisuus siirtämällä veron ilmoittamis- ja suorittamisvelvollisuus esimerkiksi asiakkaalle
- täytyykö rekisteröityä mikäli käyttää paikallisia aliurakoitsijoita
- veron palautus välillisestä verosta ja veron takaisin saaminen mikäli rekisteröitymispakkoa ei ole. (Björklund ym. 2010:95)

5.1.1. Verottomuuden edellytykset

Vienti on tietyin säännöksiin verotonta. Myyjän on huolellisesti selvitettävä, mikä on verovapaussäännöksen oikea sisältö ja mitä verottomuuden täyttymiseksi vaaditaan (AVL 70 §). Laskulle myyjän on merkittävä verottomuuden syy. Mikäli vienti on verollista on myyjän oikeus saada vero palautuksena, jos ostohinnan vero olisi voitu normaalisti vähentää verovelvollisen toiminnan yhteydessä. Viennin verottomuudesta tarkemmin luvussa 3. (Björklund ym. 2010:83)

Takuuhyvitykset ovat säädetty Suomessa verottomiksi niissä tapauksissa, joissa hyvitys maksetaan takuun nojalla annetun uuden tavarahan kustannusten kattamiseksi. Eli tapauksessa jossa hyvitys veloitetaan ulkomaalaiselta, Suomessa

ei verovelvolliselta elinkeinonharjoittajalta. Esimerkiksi jos suomalainen yritys on tavarán ostaessa saanut ulkomaalaiselta yritykseltä takuun tavarán ominaisuuksista ja kestävyyydestä ja antanut näin ollen eteenpäin ostajalle takuun tavarán kunnosta. Jos tavara menee rikki takuuajana tai on luvattua huonompi laadultaan, joutuu suomalainen yritys korvaamaan tämän ostajalle. Takuun perusteella suomalainen myyjä voi veloittaa ulkomaalaiselta yritykseltä tästä aiheutuneet kulut. Poikkeus takuuhyvityksen verottomuuteen on , jos hyvitys peritään suomalaiselta yritykseltä tai Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneeltä ulkomaalaiselta yritykseltä. Tuolloin suomalainen myyjä joutuisi maksamaan veroa, mutta voisi tehdä hyvityserästä normaalin ostovähennyksen. Tämä edellyttäisi myös sitä, että takuuhyvityksen maksaminen liittyisi myyjän arvonlisäverovelvolliseen liiketoimintaan. (Björklund ym. 2010:89-90)

5.1.2. Yhteisön ulkopuolella olevan tavarán myynti

Suomen arvonlisäverolainsäädäntöä sovelletaan, jos tavara on myyty Suomessa. Eli silloin kun tavara on Suomessa ja kuljetus ostajalle alkaa. Jos suomalainen myyjä myy tavaroita, jotka ovat yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, on myynti veroton. Myyntiin sovelletaan aina sen maan arvonlisäveroa, jossa myynti tapahtuu. Näin ollen myyjä saattaa joutua rekisteröitymään verovelvolliseksi myyntimaassa. (Äärilä-Nyrhinen 2002:227)

Esimerkki

Suomalainen yritys A myy tavaroita yritykselle B, joka on myös suomalainen yritys. Yritys B taas myy tavarat eteenpäin Venäläiselle yritykselle. Yrityksen A:n toimeksiannosta tavarat toimitetaan kuljetusliikkeen avulla Venäläiselle yritykselle. Näin ollen vienti-ilmoitukseen tulee maastaviejäksi yritys A. Yrityksen A veloitus B:ltä on veroton. B on siis ostanut Yhteisön ulkopuolelle toimitettua tavaraa. Yrityksen B myynti on verotonta Suomessa ja Venäjällä, jos tavarán maahantuojana Venäjällä toimii venäläinen ostaja. Yrityksen B tulee merkitä myyntilaskuunsa esimerkiksi "ALV 0 % Yhteisön ulkopuolella olevan tavarán myynti". (Äärilä-Nyrhinen 2002:227)

5.2. Tuonti yhteisön ulkopuolelta

Maahantuonnilla tarkoitetaan tavarat tuontia EU:n veroalueelle. EU:n veroalueelle saapuvaan tavarahan voidaan soveltaa erityisiä tulliselvitysmuotoja ja tullimenettelyjä. Mikäli tavara on seuraavien menettelyjen päättyessä Suomessa, maksetaan tullit ja arvonlisävero:

- tavaroiden väliaikainen varastointimenettely
- tavarat siirtäminen vapaavarastoon tai vapaa-alueelle
- tullivarastointimenettely tai sisäinen jalostusmenettely suspensiojärjestelyin
- väliaikainen maahantuontimenettely täysin tulleitta
- ulkoinen passitusmenettely.

Erityismenettelyjä on myös määritelty, joilla on helpotettu yritysten esimerkiksi jatkojalostaa tavaroita tuontia kevyemmin seuraamuksin. Näitä tullimenettelyjä ovat:

- varastomenettelyt: tullivarastot
- erityismenettelyt: sisäinen jalostus, tullivalvonnassa tapahtuva valmistus, väliaikainen maahantuonti, tietty käyttöoikeus ja ulkoinen jalostus. (Björklund ym. 2010:96,111-112)

5.2.1. Vero maahantuonnista

Arvonlisäveron maksuun ja tavarat tullaukseen sovelletaan tullilainsäädännön määräyksiä. Tuontitapahtuma alkaa siitä, kun tavara saapuu EU:n veroalueelle. Tavarat ovat esitettävä rajatullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisen hyväksymässä paikassa. Passitusmenettely on poikkeus, jossa tavara esitetään vasta määränpääpaikassa. Tullille tulee antaa tavarasta yleisilmoitus, jonka perusteella määräytyy tavarat tuontipäivä ja tulliselvitysaika. Vuoden 2011 alusta on alkanut menettely, jossa tullille täytyy antaa etukäteen saapumisesta yleisilmoitus. Yleisilmoituksella annetaan ns. turvatiedot saapuvasta tavarasta sekä saapumisen esittämisilmoitus. (Björklund ym. 2010:97)

Tulliselvitysaika vaihtelee kuljetusvälineiden välillä. Tuonnissa tulleiden tavaroiden tulliselvitysaika on 45 päivää, jos ne ovat saapuneet meritse. Muiden kuljetusvälineiden osalta 20 päivää. Tässä ajassa tavaralle on muodostettava jokin tulliselvitysmuoto. Yleisin muoto on vapaaseen liikkeeseen laskeminen, joka osoitetaan joko tavaranhaltijan osoittamalla tullilmoituksella tai soveltaen yksinkertaistettua tullausmenettelyä. (Björklund ym. 2010:97)

Tuonnin tullilmoituksen voi antaa SAD-lomakkeella (Single Administrative Document) (LIITE 6) tai sähköisellä Edi-sanomalla joko itse tai käyttää edustajaa. Mikäli ilmoitus tehdään SAD-lomakkeella, tullilmoitus on vietävä lähinnä olevaan tullipaikkaan. Edi-lomaketta voi käyttää ainoastaan, jos on saanut luvan tullilta. Tullilmoituksen mukana tulee olla kauppalasku, tullausarvoilmoitus ja tarvittavat asiakirjat tavarahan vapaaseen liikkeeseen laskemista varten. Tulli tekee asiakirjojen pohjalta tullauspäätöksen ja antaa ilmoittajalle tullilaskun maahantuonnin arvonnäisäveron ja mahdollisten tullien ja valmisteverojen maksamista varten. Käteisasiakas ei saa tavaraa haltuunsa ennen laskun maksamista, mutta rekisteröidylle asiakkaalle tavara voidaan jo luovuttaa. Käteisasiakkaalla maksuaikaa on 10 päivää päätöksen päiväyksestä lukien ja rekisteröidyllä asiakkaalla on maksuaikaa seuraavan neljänneen kalenteriviikon perjantaihin asti saaneesta tullauspäätöksestä. Tullauspäätöksellä ja siihen liittyvillä asiakirjoilla on suurikin merkitys, sillä ne ovat edellytyksenä olla, mikäli verovelvollisella maahantuojalla on oikeus vähennyksiin. Tämän vuoksi maahantuojan on tarkistettava, että hänen nimissään vahvistetut tullauspäätökset ovat hänen hallussaan. Asiakirjat ovat säilytettävä vähintään jälkiverotusajan eli kolme vuotta tilikauden päättymisestä. (Björklund ym. 2010:97)

5.2.2. Veron peruste ja laskeminen

Maahantuonnissa pääsääntönä on, että veron peruste on tavarán tullaúsarvo (AVL 88 §). Kauppa-arvo on tullikoodexin mukaisesti tavarán tullaúsarvo. Tullaúsarvolla tarkoitetaan hintaa, joka tavaroista on maksettu tai maksettava myydessä ne vietäviksi EU:n tullialueelle. Tullikoodexin mukaisesta arvosta on kuitenkin poikkeuksia. Näissä poikkeustapauksissa tavarasta mahdollisesti maksettava tulli lasketaan eri perustein kuin arvonlisävero. (Äärilä-Nyrhinen 2002:232)

Yleisesti maahantuonnin perusteeseen lisätään verot, arvonlisäveroa lukuunottamatta, jotka maksetaan tullille (AVL 93 §). Maksettavia ovat mm. tulli ja tuontimaksu. Kauppa-arvoon sisällytetään tullikoodexin mukaisesti tuontitavaroiden kuljetus- ja vakuutuskustannukset sekä tuontitavaroiden kuljetukseen liittyvät lastaus- ja käsittelykustannukset siihen määränpähän asti, johon tavarat tuodaan. Liitännäiset kustannukset sisällytetään myös veron perusteeseen. Näitä ovat kuljetus-, vakuutus-, lastaus- ja purkaukustannukset. Mikäli tavara kuljetetaan vielä ensimmäisen määräpaikan jälkeen toiseen määräpaikkaan yhteisön sisällä, lisätään myös nämä kustannukset veron perusteeseen. (Äärilä-Nyrhinen 2002:232)

Esimerkiksi jos tavara lähetetään korjattavaksi yhteisön ulkopuolelle ja tämän jälkeen palautetaan Suomeen, maahantuonnin veron perusteena on korjaus-, käsittely- tms. kustannusten ja lähetyskulujen määrä. Tämä ei kuitenkaan koske jos työn kohteena oleva tavara on myyty yhteisön ulkopuolelle (AVL 90 §). Jos suomalainen yritys ostaa yhteisön ulkopuolelta laitteen, jonka itse kokoaa tai asentaa Suomessa, vero maksetaan tullille ainoastaan laitteesta. Tämä edellyttää myös sitä, että korjaus- ja asennustyö on eroteltu kauppalaskussa laitteen arvosta. (Äärilä-Nyrhinen 2002:233)

Tavarán maahantuojana on pääsääntöisesti suomalainen ostaja, joka maksaa tullille veron ja vähentää sen, jos tavara on vähennyskelpoinen. Mikäli myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa tai ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi, on

ostaja velvollinen maksamaan asennus- tai kokoonpanotyöstä veron. (Äärilä-Nyrhinen 2002:233)

Miten tullausarvo määräytyy ja kuinka se lasketaan, on tullille näihin kysymyksiin esitettävä tarvittavat asiakirjat. Jos tullausarvo määriytyy kauppalaskun perusteella, ovat seuraavat tiedot välttämättömiä:

- myyjän nimi ja osoite
- ostajan nimi ja osoite
- kauppalaskun asettamispäivä, numero, tilausnumero
- kollien lukumäärä, laji, bruttopaino, merkki ja numero
- tavarankuuppanimike ja määrä sekä hinta
- hintatiedot ja valuuttalaji tavaralajeittain ja koko erän loppusumma
- mahdollisen alennuksen määrä ja peruste sekä maksuehdot
- toimitus ja maksuehdot
- tavarankuuperämaa
- kuljetusreitti ja -väline

Tarvittaessa on myös selvitettävä rahtikustannukset tai voimassa oleva rahtihinnasto. Maahantuojaja voi myös esittää tullille aikaisemmasta tavarasta saamat asiakirjat, mikäli maahan on tuotu samaan tai suunnilleen samaan aikaan samankaltainen ja saman arvon perusteella oleva tavara.
<URL:http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/tuonti/tullausarvo/miten_selvitetaan/index.jsp>

5.2.3. Veroton maahantuonti

Verottomaan maahantuontiin on tehty poikkeussäännöksiä arvonlisäverolaissa. Verovapaudet voidaan jakaa siihen, että perustuuko verottomuus kotimaassa vai kansainvälisesti sovittuun tullisaadökseen. Verosta on vapautettu Suomessa ne tavarat, joiden myynti on myös verovapaata Suomessa. Näitä asioita ovat muun muassa: äidinmaito, ihmiselimet, sähkö ja maakaasuverkon kautta toimitettava kaasu, sijoituskulta, yli kuukauden ajaksi tilatut sanoma- ja aikakausilehdet, verottomat vesialukset, Suomeen muuttavan henkilökohtainen omaisuus, enintään

22 euron arvoisten kirje- pakettilähetysten maahantuonti sekä messuilla tai vastaavissa tilaisuuksissa käytettävien tavaroiden maahantuonti. (Äärilä-Nyrhinen 2002:234)

Sisäinen jalostus tarkoittaa, kun EU-tavaroita tuodaan EU:n ulkopuolelta EU:hun tarkoituksena jalostaa niitä ja viedä takaisin EU:n ulkopuolelle. Menettelyssä on valittavana suspensiojärjestelmä, jossa menettelyyn asetetuista tavaroista ei kanneta tuontitulleja eikä muita maahantuonnissa kannettavia veroja. Toisena voi valita tullinpalautusjärjestelmän, jossa hakemuksella voidaan palauttaa tai peruuttaa tuontitullit. Sisäiseen jalostukseen lupaa voi hakea ainoastaan EU:hun sijoittuneet yritykset tai henkilö, joka itse jalostaa tai teettää jalostuksen. (Björklund ym. 2010:112)

Väliaikaisessa maahantuontimenettelyssä tavarat ovat tullittomia jos ne ovat tarkoitus jälleenviedä EU:sta muuttumattomina. Tavaroista ei suoriteta arvonlisäveroa, mikäli tavarat voidaan asettaa täysin tullittomaan väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn. Passimenettelyssä tavara on taas tullivalvonnassa lähtötullista määrätulliin, jossa se vasta selvitetään. Sovellusta voidaan käyttää sekä EU-tavaroihin että EU:n ulkopuolelta tuotuihin tavaroihin. EU-tavaroita ei passiteta, mikäli ne eivät ole vapaassa liikkeessä. T1-passitusta käytetään, kun tullaamaton tavara tuodaan EU:n ulkopuolelta tai tullaamaton tavara siirretään EU-maasta toiseen. Ulkoinen passitus mahdollistaa EU:n ulkopuolelta tulleiden tavaroiden tuontitullittomuuden, kuin myös arvonlisäverottomuuden. (Björklund ym. 2010:113-115)

6. KYSELYN TULOKSET

Tässä kappaleessa käydään läpi teettämäni kyselyn tuloksia. Kysely lähetettiin sähköpostin välityksellä 30.3.2011 Vaasan Vacon Oyj:n vientiosaston, matkanvaraajien, talousosaston ja huolto-osaston toimihenkilöille. Kysely lähetettiin 37:lle toimihenkilölle ja kyselyyn annettiin vastausaikaa 8.4.2011 asti. Osalle toimihenkilöistä arvonlisäverotuksen käyttö oli selkeää eikä ongelmia ollut, mikä näkyi vastausten määrässä. Kaiken kaikkiaan sain kuusi vastausta. Vientiosastolta ja matkanvarausosastolta sain molemmista yhdet vastaukset, joissa mainittiin ettei heillä itsellä ole arvonlisäverotuksen kanssa ongelmia. Talousosaston toimihenkilöistä kaksi vastasivat kyselyyn ja heiltä sain hyvät vastaukset epäselvien tilanteiden selvittelyyn. He kohtaavat työssään arvonlisäverotuksesta aiheutuvia epäselviä tilanteita lähes päivittäin. Arvonlisäverotus teettää heille jatkuvasti työtä, koska tavaraa ei ole järkevää fyysisesti liikutella laskutuksen mukaan. Työssä olenkin keskittynyt selvittämään ja ohjeistamaan heidän mainitsemiaan epäselviä tilanteita arvonlisäverotuksessa. Kyselyn vastausajan päätyttyä sain vielä kahdelta huolto-osaston toimihenkilöltä vastaukset ja työssäni olen perehtynyt myös heidän epäselviin tilanteisiin arvonlisäverotuksessa.

Vaconilla käytössä oleva laskutusmalli ei ole kaikille vastaajille kokonaisuudessaan kovin tuttu. Tilausten käsittelyssä käytettävään iScala-ohjelmajärjestelmään toivottiin kehitystä etenkin palvelumyynnin käsittelyssä. Tällä hetkellä asiakkaan takaa tuleva ALV-koodi tulee vaihtaa käsin palvelulaskutuksessa iScala-ohjelmajärjestelmässä. iScala-ohjelmajärjestelmään toivottiin palvelumyynnin ohjausta omalle tilille. Näin ollen olisi helpompaa erottaa palvelu- ja tavarakauppa toisistaan.

Vaconilla koettiin tutuksi kirjanpidon kulku ja raportointi verottajalle. Veron valinta itse laskutusprosessissa kuitenkin tuottaa ongelmia. Apua arvonlisäverotuksessa ilmeneviin ongelmiin saadaan verottajan neuvonnasta ja

tilintarkastusyhtiöltä. Tietoa kerätään myös verohallinnon ohjeista ja muusta arvonlisäverotukseen liittyvistä koulutusmateriaaleista ja kirjallisuudesta.

Kyselyn saamien vastausten perusteella yleisimpiä virheitä arvonlisäverotuksessa esiintyy EU-kaupassa. Ongelmia esiintyi etenkin oikean verokoodin valinnassa, kun toimintaa Vaconilla on eri maissa. Tavarantoiminnan ja palvelukaupan erottaminen oikealla verokoodilla on aikaa vievää eikä aina käytännössä onnistu. Laskujen selvittelyyn kuluu aikaa, mikäli virheitä esiintyy. Esimerkiksi laskulle on kirjattu EU-verokoodi mutta unohdettu kirjata se EU-myyntitilille tai päinvastoin. Laskuilta puuttuvien VAT-tunnisteiden selvittely jälkeenkäteen on aikaa vievää. EU-myyntitilit raportoidaan verottajalle asiakkaittain.

Laskutuksessa ongelmia tuottaa se, että lasku ja tavara eivät seuraa toisiaan. Eli tapauksissa joissa tuotteet lähetetään eri EU-maahan kuin lasku. Näissä tapauksissa tulee kyseenalaiseksi se, täytyykö rekisteröityä verovelvolliseksi toisessa EU-maassa. Ongelmia saattaa ilmetä myös tapauksissa, joissa tavaraa toimitetaan EU-maahan, jossa tehdään jatkojalostus ja taas myydään toiseen EU-maahan tai vientiin. Nämä tapaukset vaativat työtä, sillä ne saattavat olla yksittäistapauksia. Verovelvolliseksi rekisteröitymiset ovat maakohtaisia ja eroavat suuresti toisistaan. Niiden selvittäminen on työlästä ja aiheuttaa yrityksille ylimääräisiä kustannuksia.

Muut esiintyneet virheet liittyivät kolmikantakauppaan. Suurin ongelma tässä oli kolmikantakaupan tunnistaminen. Muutamia virheitä ilmenee vuosittain myös kolmikantakaupan raportoinnissa. Ongelmana on lähinnä löytää oikea arvonlisävero, kun toimitus- ja laskutusasiakas ovat eri maissa. Laskuja on myös kirjattu kolmikantakaupankoodilla, vaikka ne eivät sitä ole tai päinvastoin. Mikäli laskuun ei ole merkitty kolmikantakaupankoodia, eivät nämä tapaukset tule esille ollenkaan.

Raportoinnissa ei ilmene suuria ongelmia. Kun EU-myyntit ja kolmikantakauppatilanteet ovat selvitetty, on raportointi muulta osin sujuvaa. Verohallinnon verotilin käyttö on nopeaa ja selkeää.

Raportoinnissa ilmenevät virheet korjataan korjausilmoituksella. Väärin ilmoitetun tiedon korjaaminen verohallintoon on nykyään helppoa. Väärin kirjattu lasku voidaan korjata kirjanpidossa tositteella, mutta väärää verokoodia ei voida muuttaa jälkeenpäin. Virheellisesti laskutettu tai laskuttamatta jätetty arvonlisävero korjataan hyvityslaskulla ja uudella laskulla. Väärin kirjattujen laskujen korjaaminen on aikaa vievää ja työlästä. Paras apu arvonlisäverotuksessa aiheutuvien virheiden estämiseksi ovat koulutus, selkeä ohjeistus ja epäselvien tilanteiden kysyminen ja kertominen eteenpäin.

Muuttuneet myyntimaasäännökset ovat omalta osaltaan helpottaneet laitteisiin ja korjaus- ja huoltotyöhön liittyvää laskutusta arvonlisäverotuksessa. Kuitenkin uusien säännösten omaksuminen ja soveltaminen on ollut aikaa vievää.

Selvitettyjen ongelmien ja ratkaisujen myötä on hyvä muistaa se, että huoltotyö katsotaan irtaimeen esineeseen kohdistuvaksi eikä sillä ole merkitystä, missä työ on tehty. Tärkeintä on kuka on ostaja ja mihin kiinteään toimipaikkaan työ luovutetaan. Jos huoltotyö luovutetaan EU-maahan elinkeinonharjoittajalle, joka ei omista kiinteää toimipaikkaa Suomessa, on myynti veroton. Palvelumyynti on verotonta huolimatta siitä, onko työ tehty Suomessa vai ulkomailla. Kun huoltotyö tehdään Suomen ulkopuolella ja laskutetaan kotimaista yritystä, lisätään Suomen vero.

LÄHDELUETTELO

1. Painetut lähteet

Kallio, Mika - Nielsen, Ari - Ojala, Marko - Sääskilahti, Juha 2010. Arvonlisäverotus 2010. Helsinki. Oy Edita Ab.

Auranen, Kirsti 2000. Arvonlisävero-ops. Jyväskylä. Gummerrus Kirjapaino Oy.

Nyrhinen, Ritva - Äärilä, Leena 2002. Arvonlisäverotus käytännössä. Porvoo. WSOY.

Björklund, Arja - Hyttinen, Pekka - Hämäläinen, Pasi - Jokinen, Miika - Klemola, Anne. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Otavan kirjapaino.

Kauppakaarit 1998. Tavaroiden vapaa liikkuvuus Euroopan unionissa. Jyväskylä. Gummerrus Kirjapaino Oy.

2. Muut kirjalliset lähteet

Verohallituksen julkaisu 284 2009. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2009. Verohallinto.

3. Elektroniset julkaisut

<URL:<http://www.vacon.com>> 12.3.2011

<URL:<http://www.veronmaksajat.fi/tutkimukset/jatilastot/kulutusverotus/arvonlisa-vero>> 16.3.2011

<URL:<http://www.yrittajat.fi/FI/verotjarahat/verotus/arvonlisaverotontoiminta/>> 19.3.2011

<URL:http://www.vero.fi/?article=864&domain=VERO_MAIN&path=5,40&language=FIN> 26.3.2011

<URL:http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet/01_FIN2011.pdf> 26.3.2011

<URL:<http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=449>> 16.4.2011

<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7484;4723>> 16.4.2011

<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;413278>> 23.4.2011

<URL:<http://www.tulli.fi/fi/>> 23.4.2011

<URL:http://europa.eu/abc/european_countries/index_fi.htm> 24.3.2011

<URL:http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/tuonti/tullausarvo/miten_selvitetaan/index.jsp> 30.4.2011

<URL:http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_fi.htm> 30.4.2011

<URL:<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1999/19991113>> 30.4.2011

<URL:http://europa.eu/legislation_summaries/other/l11010_fi.htm> 30.4.2011

<URL:http://www.vero.fi/?article=1670&domain=VERO_MAIN&path=5,40,89&language=FIN> 30.4.2011

<URL:<http://www.veronmaksajat.fi/fi-FI/verosanasto/valitonvero/>> 30.4.2011

<URL:<http://www.tilisanomat.fi/lehti/article.php?catid=16&v=2007>> 30.4.2011

<URL:<http://www.vacon.com/Default.aspx?id=473323>> 10.5.2011

<URL:<http://www.vacon.fi/Default.aspx?id=461919>> 10.5.2011

<URL:<http://www.vacon.fi/Default.aspx?id=461930>> 10.5.2011

LIITELUETTELO

Liite 1. Kausiveroilmoitus

Liite 2. Yhteenvedoilmoitus

Liite 3. Intrastat tuonti

Liite 4. Intrastat vienti

Liite 5. AVL 70 § veroton myynti

Liite 6. SAD- lomake

Liite 7. Kysely

VEROHALLINTO

Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu

PL 5000

00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja,
ilmoittakaa vain muutosten määrät.

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT

TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

40

B

050 Ilmoitusjakso	052 Kohdekausi	053 Vuosi
<input type="checkbox"/> Kuu- kausi <input type="checkbox"/> Neljän- nesvuosi <input type="checkbox"/> Vuosi		
Vero kotimaan myynnistä verokannoittain	euro	snt
301 22/23 %:n vero		
302 12/13 %:n vero		
303 8/9 %:n vero		
305 Vero tavaraostoista muista EU-maista		
306 Vero palveluostoista muista EU-maista		
307 Kohdekauden vähennettävä vero		
Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohdasta 317)		
308 Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)		
309 0-verokannan alainen liikevaihto		
310 Muu arvonlisäveroton liikevaihto		
311 Tavarantoimittajan myynti muihin EU-maihin		
312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin		
313 Tavarantoimittajan ostot muista EU-maista		
314 Palveluostot muista EU-maista		
Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää		
	euro	snt
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto		
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero		
317 Alarajahuojennuksen määrä		
Ei alv-toimintaa		
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu

050 Ilmoitusjakso	052 Kohdekausi	053 Vuosi
<input type="checkbox"/> Kuukausi <input type="checkbox"/> Neljännesvuosi		
	euro	snt
601 Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset		
602 Toimitettu ennakonpidätys		
603 Ennakonpidätyksestä vähen- nettävä matalapalkkatuki		
604 Maksettava ennakonpidätys		
605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset		
606 Lähdevero palkoista yms.		
607 Lähdeverosta vähennettävä matalapalkkatuki		
608 Maksettava lähdevero		
609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat		
610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu		
Ei palkanmaksua		
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu

VEROVELVOLLISEN OMAT MERKINNÄT

Tässä kohdassa voitte laskea kausiveroilmoituksella ilmoitettujen verojen yhteismäärän.
Tähän merkityt tiedot eivät välity Verohallintoon.

Arvonlisävero _____

Ennakonpidätys _____

Lähdevero _____

Työnantajan sosiaaliturvamaksu _____

Verot kausiveroilmoituksen
sivulta 2 _____

Verot yhteensä _____

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	Puhelin
---------	----------------------------------	---------

Lomake palautetaan osoitteeseen:

VEROHALLINTO
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS (sivu 2)

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja,
ilmoittakaa vain muutosten määrät.

LIITE 1 (2/2)

V

Verovelvollisen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

MUIDEN OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN TIEDOT

40

Ilmoittakaa tiedot merkitsemällä alla oleviin kohtiin veron tunnus (vain numero), ilmoitusjakso, kohdekausi ja vuosi ja maksettavan veron määrä. Verojen tunnuksot ovat alla.

- 10 Arpajaisvero
16 Vakuutusmaksuvero
24 Ennakonpidätys puun myyntitulosta
25 Ennakonpidätys osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä
68 Ennakonpidätys koroista ja osuuksista
92 Ennakonpidätys osingoista ja osuuspääoman koroista
39 Lähdevero osingoista (rajoitetusti verovelvollisilta)
69 Lähdevero koroista ja rojalteista (rajoitetusti verovelvollisilta)
84 Lähdevero korkotulosta (yleisesti verovelvollisilta)

V

060 Veron tunnus	050 Ilmoitusjakso	052 Kohdekausi	053 Vuosi	061 Maksettava vero	
				euro	snt
	<input type="checkbox"/> Kuukausi <input type="checkbox"/> Neljännesvuosi				
	<input type="checkbox"/> Kuukausi <input type="checkbox"/> Neljännesvuosi				
	<input type="checkbox"/> Kuukausi <input type="checkbox"/> Neljännesvuosi				
	<input type="checkbox"/> Kuukausi <input type="checkbox"/> Neljännesvuosi				
	<input type="checkbox"/> Kuukausi <input type="checkbox"/> Neljännesvuosi				

Vakuutusmaksuverovelvolliseksi rekisteröidyn ilmoitus toiminnan keskeytymisestä

Ei vakuutusmaksuverollista toimintaa			
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	Puhelin
---------	----------------------------------	---------

VEROH 4001/2 6.2010



V

LIITE 2 (1/2)

**ARVONLISÄVERON
YHTEENVETOILMOITUS**

Sivuja yhteensä _____

010 Y-tunnus
053 Kohdekausi
/

Ilmoita tiedot euroina ja sentteinä.

101	euro	snt
Koko yhteisömyynnin arvo kohdekautena		

102 Maatunnus	103 Asiakkaan arvonlisäverotunniste	210 Tavaran myynnin EU-maihin (= yhteisömyynnin) arvo	104 Koodi
		euro	snt

Päiväys	Allekirjoitus ja nimenselvennys	Puhelinnumero

ARVONLISÄVERON YHTEENVETOILMOITUKSEN OHJEET

Yhteenvetoilmoitus on annettava kunkin kalenterivuoden neljänneksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä.

Yhteenvetoilmoituksen ovat velvollisia antamaan

- 1) myyjä yhteisömyynneistään (AVL 162 b § 1 mom.)
- yhteisömyyntiä on myös tavarat siirto (AVL 72 b § 6 mom.)
- 2) kolmikantakaupan toinen myyjä (AVL 162 b § 2 mom.)

Yhteenvetoilmoitus annetaan erikseen kultakin kalenterivuoden neljännekseltä. Ilmoituksessa ilmoitetaan ne tavarat EU-myyntit (= yhteisömyynnit), jotka kohdistetaan kyseiselle neljännekselle. Tavarat yhteisömyynti kohdistetaan pääsääntöisesti tavarat toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Jos ostajalle on annettu tavarat toimituskuukautena lasku tai laskuna toimiva asiakirja, myynti kohdistetaan toimituskuukaudelle. Jos lasku on ennakkolasku, myynti kohdistetaan pääsääntö mukaisesti.

Ostajalle annetut myyntiä koskevat vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset, ylijäämän palautukset yms. oikaisuerät ilmoitetaan siltä kalenterivuoden neljännekseltä annettavassa yhteenvetoilmoituksessa, jolle ne hyvän kirjanpitoavan mukaan on kirjanpidossa kirjattava.

Esimerkki 1:

Tavara toimitetaan toiseen jäsenvaltioon 14.3.2007. Lasku myynnistä toimitetaan huhtikuussa 2007. Tavarat yhteisömyynti kohdistetaan huhtikuulle 2007 ja se ilmoitetaan ajalta 1.4.-30.6.2007 annettavassa yhteenvetoilmoituksessa.

Esimerkki 2:

Tavara toimitetaan toiseen jäsenvaltioon 14.3.2007. Lasku myynnistä toimitetaan 21.3.2007. Tavarat yhteisömyynti kohdistetaan maalikuulle 2007 ja se ilmoitetaan ajalta 1.1.-31.3.2007 annettavassa yhteenvetoilmoituksessa.

Yhteenvetoilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti. Kaikki yhteisömyynnit yhdelle asiakkaalle ilmoitetaan yhteenlaskettuna yhdellä rivillä.

Poikkeus:

Jos ilmoittajalla on ollut samalle asiakkaalle sellaisia myyntejä, joista ei ilmoiteta koodia ja sellaisia, joista ilmoitetaan koodi, ilmoitetaan koodittomat omalla rivillään ja koodilliset omalla rivillään.

TÄYTTÖOHJE

Sivuja yhteensä

Kohdassa ilmoitetaan montako sivua ilmoitus sisältää sekä sivun järjestysnumero (esim. 2/3).

Y-tunnus

Esittäytämätöntä lomaketta käytettäessä Y-tunnus on **aina** ilmoitettava.

Kohdekausi

Kohdekausi on **aina** ilmoitettava.

Kohdekaudet ilmoitetaan muodossa kohdetunnus/vuosi.

Ajalta 01.01.-31.03. annettavan ilmoituksen kohdetunnus on 1;
ajalta 01.04.-30.06. annettavan ilmoituksen kohdetunnus on 2;
ajalta 01.07.-30.09. annettavan ilmoituksen kohdetunnus on 3;
ajalta 01.10.-31.12. annettavan ilmoituksen kohdetunnus on 4.

Esim. vuoden 2007 ensimmäiseltä neljännekseltä annettavan yhteenvetoilmoituksen kohdekausi on 1/2007.

Koko yhteisömyynnin arvo kohdekautena

Kohdassa ilmoitetaan kohdekauden tavarat EU-myyntien eli yhteisömyyntien kokonaismäärä.

Maatunnus

Asiakkaan arvonlisäverotunnisteen maatunnus ilmoitetaan tässä kohdassa.

EU:n jäsenmaiden maatunnukset ovat:

NL	Alankomaat
BE	Belgia
BG	Bulgaria
ES	Espanja
IE	Irlanti
GB	Iso-Britannia
IT	Italia
AT	Itävalta
EL	Kreikka
CY	Kypros
LV	Latvia
LT	Liettua
LU	Luxemburg
MT	Malta
PT	Portugali
PL	Puola FR
	Ranska
RO	Romania
SE	Ruotsi
DE	Saksa
SK	Slovakia
SI	Slovenia
DK	Tanska
CZ	Tsekki
HU	Unkari
EE	Viro

Asiakkaan arvonlisäverotunniste

Kohdassa ilmoitetaan asiakkaan ilmoittama arvonlisäverotunniste ilman maatunnusta. Tunniste kirjoitetaan ilman pisteitä ja tyhjiä välejä.

Yhteisömyynnin arvo

Yhteisömyyjä ilmoittaa asiakaskohtaisesti vastikkeiden yhteismäärän kaikista kauden aikana tapahtuneista myynneistä. Vastike on myyjän ja ostajan sopima hinta, joka sisältää kaikki hinnallisat. Vastikkeeseen luetaan myös ne tavarat toimittamisesta aiheutuneet kustannukset, jotka myyjä on veloittanut ostajalta.

Yhteisömyynnin arvosta saadaan vähentää ilmoituskaudelle kohdistettavat ostajalle annetut alennukset yms. oikaisuerät. Jos yhteisömyynnin arvo on oikaisuerän vuoksi negatiivinen, sen eteen merkitään miinusmerkki.

Elinkeinonharjoittaja, joka siirtää tavarat toiseen jäsenvaltioon ilmoittaa:

- 1) ostetun tavarat ostohinnan tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan (ilman veron osuutta);
- 2) itse maahantuodun tavarat arvonlisäverolain 9 luvussa tarkoitettujen veron perusteen tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan;
- 3) itse valmistettujen tavarat valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Koodi

Tämä kohta täytetään vain, kun on kysymys kolmikantakaupan toisesta myyjästä. Tällöin tämä myyjä merkitsee ruutuun koodinumeron 3.

Muista myynneistä ei ilmoiteta koodia.

Ilmoitus tulee päivätä ja allekirjoittaa. Jos ilmoituksessa on useampia sivuja, vain ensimmäinen sivu allekirjoitetaan ja päivätään.


TULLI
 TULL · CUSTOMS

 LOMAKE Tuonti
 N [1]


Tiedonantovelvollinen FI 6666662-2 Import-Export Finland		Tilastojakso 2011-01	Ilmoitusnumero ja tila 11-11-040-EL0-001 uusi																																																																		
Asiamies FI 6666662-2 Import-Export Finland		Viite ohje <input type="text"/>																																																																			
Ilmoitus, jossa ei ole yhtään nimike-erää, tulkitaan nollailmoitukseksi.																																																																					
Tavaranimike ohje 62052000 <input type="text"/> Hae		Tavarankuvaus (päivitä) ohje 62052000: Miesten ja poikien paidat, puuvillaa (paitsi neuloksesta valmistetut sekä yöpaidat ja aluspaidat)																																																																			
Lähetysmaa ohje DE - SAKSA <input type="text"/> DE																																																																					
Alkuperämaa ohje IN - INTIA <input type="text"/> IN																																																																					
Kauppatapahtuman luonne 11 - Suora osto/myynti																																																																					
Kuljetusmuoto 1 - Merikuljetus (ml. auto- ja junalauttakuljetus)																																																																					
Nettopaino kg ohje <input type="text"/> vapaaeht.		Toinen paljous ohje 250 <input type="text"/> kpl																																																																			
Laskutisarvo ohje 2200 <input type="text"/> EUR		Tilastoarvo ohje <input type="text"/> EUR																																																																			
Laskutisarvo muussa valuutassa ohje <input type="text"/>		Tilastoarvo muussa valuutassa ohje <input type="text"/>																																																																			
Syötä laskutus- ja tilastoarvot euroissa tai muussa valuutassa. Jos syötät arvon muussa valuutassa kuin euroissa, lasketaan euroarvo automaattisesti.																																																																					
<input type="button" value="Lisää listaan"/> <input type="button" value="Poista listasta"/> <input type="button" value="Muuta valittua"/> <input type="button" value="Tyhjennä kentät"/>																																																																					
<table border="1"> <thead> <tr> <th>#</th> <th>Ni mi ke</th> <th>Lä»</th> <th>Al »</th> <th>Kt</th> <th>Km</th> <th>Nettop.</th> <th>2. palj.</th> <th>yks.</th> <th>Laskutisarvo</th> <th>Tilastoarvo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>61091000</td> <td>SE</td> <td>CN</td> <td>11</td> <td>1</td> <td></td> <td>13500</td> <td>NAR</td> <td>42676</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>62171000</td> <td>SE</td> <td>SE</td> <td>11</td> <td>1</td> <td>60</td> <td></td> <td></td> <td>1700</td> <td></td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>61072100</td> <td>DE</td> <td>IN</td> <td>11</td> <td>1</td> <td></td> <td>450</td> <td>NAR</td> <td>1700</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>62052000</td> <td>DE</td> <td>IN</td> <td>11</td> <td>1</td> <td></td> <td>250</td> <td>NAR</td> <td>2200</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>--</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				#	Ni mi ke	Lä»	Al »	Kt	Km	Nettop.	2. palj.	yks.	Laskutisarvo	Tilastoarvo	1	61091000	SE	CN	11	1		13500	NAR	42676		2	62171000	SE	SE	11	1	60			1700		3	61072100	DE	IN	11	1		450	NAR	1700		4	62052000	DE	IN	11	1		250	NAR	2200		4	--									
#	Ni mi ke	Lä»	Al »	Kt	Km	Nettop.	2. palj.	yks.	Laskutisarvo	Tilastoarvo																																																											
1	61091000	SE	CN	11	1		13500	NAR	42676																																																												
2	62171000	SE	SE	11	1	60			1700																																																												
3	61072100	DE	IN	11	1		450	NAR	1700																																																												
4	62052000	DE	IN	11	1		250	NAR	2200																																																												
4	--																																																																				
Erien laskutisarvot yhteensä:		48276 EUR																																																																			
<input type="button" value="Hyväksy ja lähetä"/>		<input type="button" value="Tallenna lähettämättä"/> <input type="button" value="Palaa pääsivulle"/>																																																																			


TULLI
 TULL • CUSTOMS

 LOMAKE
 N Vienti


Tiedonantovelvollinen FI 6666662-2 Import-Export Finland		Tilastojakso 2011-01	[2] Ilmoitusnumero ja tila 11-11-041-EL0-001																																																												
Asiamies FI 6666662-2 Import-Export Finland		Viite ohje EX1-322																																																													
Ilmoitus, jossa ei ole yhtään nimike-erää, tulkitaan nollailmoitukseksi. Tavaranimike ohje 39231000 Hae		Tavarankuvaus (päivitä) ohje 39231000: Rasiat, laatikot, m.l. sälelaatikot, kotelot ja niiden kaltaiset tavarat, tavaroiden kuljettamiseen tai pakkaamiseen, muovia																																																													
Määrämaa ohje EE - VIRO		EE																																																													
Kauppatapahtuman luonne 11 - Suora osto/myynti																																																															
Kuljetusmuoto 1 - Merikuljetus (ml. auto- ja junalauttakuljetus)																																																															
Nettopaino ohje 485 kg pakollinen		Toinen paljous ohje																																																													
Laskutusarvo ohje 3315 EUR		Tilastoarvo ohje EUR																																																													
Laskutusarvo muussa valuutassa ohje		Tilastoarvo muussa valuutassa ohje																																																													
Syötä laskutus- ja tilastoarvot euroissa tai muussa valuutassa. Jos syötät arvon muussa valuutassa kuin euroissa, lasketaan euroarvo automaattisesti.																																																															
Lisää listaan Poista listasta Muuta valittua Tyhjennä kentät																																																															
<table border="1"> <thead> <tr> <th>#</th> <th>Nimi ke</th> <th>Mä»</th> <th>Kt</th> <th>Km</th> <th>Nettop.</th> <th>2. palj.</th> <th>yks.</th> <th>Laskutusarvo</th> <th>Tilastoarvo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>39189000</td> <td>BE</td> <td>11</td> <td>1</td> <td></td> <td>1125</td> <td>MTK</td> <td>14800</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>39172900</td> <td>DK</td> <td>11</td> <td>1</td> <td>1450</td> <td></td> <td></td> <td>9400</td> <td></td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>39232100</td> <td>SE</td> <td>11</td> <td>1</td> <td>9100</td> <td></td> <td></td> <td>32150</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>39231000</td> <td>EE</td> <td>11</td> <td>1</td> <td>485</td> <td></td> <td></td> <td>3315</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>--</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				#	Nimi ke	Mä»	Kt	Km	Nettop.	2. palj.	yks.	Laskutusarvo	Tilastoarvo	1	39189000	BE	11	1		1125	MTK	14800		2	39172900	DK	11	1	1450			9400		3	39232100	SE	11	1	9100			32150		4	39231000	EE	11	1	485			3315		4	--								
#	Nimi ke	Mä»	Kt	Km	Nettop.	2. palj.	yks.	Laskutusarvo	Tilastoarvo																																																						
1	39189000	BE	11	1		1125	MTK	14800																																																							
2	39172900	DK	11	1	1450			9400																																																							
3	39232100	SE	11	1	9100			32150																																																							
4	39231000	EE	11	1	485			3315																																																							
4	--																																																														
Erien laskutusarvot yhteensä: 59665 EUR																																																															

Hyväksy ja lähetä

Tallenna lähettämättä

Palaa pääsivulle

AVL 70 § veroton myynti

- 1) tavarán myynti, kun myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavarán Yhteisön ulkopuolelle;
- 2) tavarán myynti, kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavarán ostajan toimeksiannosta suoraan Yhteisön ulkopuolelle;
- 3) tavarán myynti ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja joka noutaa tavarán maasta viedäkseen sen välittömästi Yhteisön ulkopuolelle käyttämättä sitä täällä;
- 4) tavarán myynti ulkomaiselle ostajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, jos tavara toimitetaan hänen toimeksiannostaan ja häntä veloittaen elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä ja edelleen Yhteisön ulkopuolelle toimittamista varten;
- 5) tavarán luovutus takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla sitoumuksen antaneelle ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen;
- 6) ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen myynti taikka tavarán myynti ilma-aluksen varustamiseksi sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä;
- 7) tavarán myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvaa myyntiä varten sekä tällaisella aluksella tapahtuva myynti ulkomaille matkustaville, jollei 2 momentissa toisin säädetä;
- 8) tavarán myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi.

Pykälän 1 momentissa ei sovelleta sähkön tai maakaasuverkon kautta toimitettavaa kaasun myyntiä.

EUROPEAN COMMUNITY

A OFFICE OF DISPATCH/EXPORT LIITE 6

1 Copy for the country of dispatch/export	2 Consignor/Exporter No					1 DECLARATION									
						3 Forms		4 Loading lists							
						5 Items		6 Total packages		7 Reference number					
						8 Consignee No					9 Person responsible for financial settlement No				
	14 Declarant/Representative No					10 Country first destin.		11 Trading country		13 C.A.P.					
						15 Country of dispatch/export		15 C. disp./exp. Code 4		17 Country destin. Code 4					
	16 Country of origin					17 Country of destination									
	18 Identity and nationality of means of transport at departure					19 Ctr.		20 Delivery terms							
	21 Identity and nationality of active means of transport crossing the border					22 Currency and total amount invoiced				23 Exchange rate		24 Nature of transaction			
	25 Mode of transport at the border		26 Inland mode of transport		27 Place of loading		28 Financial and banking data								
1	29 Office of exit					30 Location of goods									
	31 Packages and description of goods Marks and numbers - Container No(s) - Number and kind					32 Item No		33 Commodity Code							
						34 Country origin Code a b		35 Gross mass (kg)							
						37 P R O C E D U R E I		38 Net mass (kg)		39 Quota					
						40 Summary declaration/Previous document									
						41 Supplementary units									
	44 Additional information/ Documents produced/ Certificates and authorizations							A.I. Code							
								46 Statistical value							
						47 Calculation of taxes					48 Deferred payment		49 Identification of warehouse		
	Type		Tax base		Rate		Amount		MP		B ACCOUNTING DETAILS				
				Total:											
50 Principal No					Signature:					C OFFICE OF DEPARTURE					
51 Intended offices of transit (and country) represented by Place and date:															
52 Guarantee not valid for							Code		53 Office of destination (and country)						
D CONTROL BY OFFICE OF DEPARTURE					Stamp:					54 Place and date:					
Result:															
Seals affixed: Number:										Signature and name of declarant/representative:					
Identity:															
Time limit (date):															
Signature:															

Minna Paananen

30. Maaliskuuta 2011

Hyvä Vaconilainen

Tämä kysely on osa opinnäytetyötäni Vaasan ammattikorkeakoululle. Opinnäytetyö on Vacon Oyj:n toimeksianto arvonlisäverotuksesta palvelujen- ja materiaalin laskutuksessa. Ohjaajana toimii huoltoassistentti ja tiimin esimies Maiju Schrey.

Kyselyn tavoitteena on selkeyttää arvonlisäveron käyttöä palvelujen- ja materiaalin laskutuksessa sekä selvittää millaisia virheitä arvonlisäveron käsittelyssä on syntynyt.

Vastauksesi auttaa saamaan työstä käytännön-läheisempi ohjeistus arvonlisäveron käyttöön laskutuksessa sekä yleisimpien virheiden oikaisuun.

Vastaukset käsitellään ehdottoman luottamuksellisesti siten, että yksittäisten henkilöiden vastauksia ei julkisteta.

Palautathan vastauksesi sähköpostilla 8.4.2011 mennessä.

Kiitos jo etukäteen vastauksestasi!

Terveisin,

Minna Paananen
Email e0700994@puv.fi

Kyselylomake

1. Palvelujen- ja materiaalin laskutus

- a) Nykyisen laskutusmallin hyvät puolet?
- b) Nykyisen laskutusmallin ongelmat?
- c) Kehitettävät asiat laskutuksessa?

2. Arvonlisäverotus laskutuksessa

- a) Onko arvonlisäveron valinta ja kulku sinulle ennestään tuttu?
- b) Oletko kohdannut arvonlisäverotukseen liittyviä ongelmia viimeisen kuukauden aikana?
- c) Mistä apua saadaan tällä hetkellä arvonlisäverotuksessa ilmenevien ongelmien ratkaisussa?

3. Yleisimmät virheet arvonlisäveron käytössä

- a) Millaiset tilanteet ovat ongelmallisia arvonlisäveron käytössä?
- b) Yleisin ja aikaa vievin ongelma mikä tulee vastaan?

Ketjukauppatilanteet tarkoittavat tavaran myyntiä kahteen tai useampaan kertaan, siten että tavaraa ei toimiteta omalle vaan seuraavalle asiakkaalle. Tavaravirta ei seuraa laskutusvirtaa vaan ne kulkevat eri reittejä.

- c) Ovatko ketjukauppatilanteet tuttuja ja esiintyykö niissä ongelmia?
- d) Aiheuttaako arvonlisäverotus kolmikantakaupassa ongelmia?
- e) Anna esimerkki ongelmallisesta kolmikantakauppatilanteesta?

4. Arvonlisäveron raportointimenettelyt

- a) Ilmeneekö arvonlisäveron raportointivaiheessa ongelmia?
- b) Aiheutuuko kolmikantakauppatilanteista ongelmia raportointivaiheessa?

5. Arvonlisäverotuksessa olevan virheen oikaiseminen

- a) Kuinka virhetilanteet korjataan?
- b) Ovatko virheet helposti korjattavissa?
- c) Mikä olisi paras apu arvonlisäverotuksessa aiheutuvien virheiden estämiseksi?

6. Kommentit ja palautteet

Kiitos ajastanne!